

**TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
ERAÕIGUSE OSAKOND**

Erki Siht

**MAKSUNÕUETE ERISUSED PANKROTIMENETLUSES
Magistritöö**

**Juhendaja Anto Kasak
mag iur**

**TALLINN
2016**

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. MAKSUNÕUDE OLEMUS JA MÕISTE PANKROTIMENETLUSES	7
1.1. Maksunõude olemus pankrotimenetluses (printsipiide konflikt)	7
1.2. Maksunõude mõiste pankrotimenetluses	12
2. MAKSUNÕUDE ERIKOHTLEMISE KAALUTLUSED	18
2.1. Maksunõuete mitte-eelistamist toetavad argumendid	18
2.1.1. Maksunõuete mitte-eelistamise võimalikkust toetavad argumendid.	18
2.1.2. Maksunõude eesõiguse vastuolu võlausaldajate võrdse kohtlemise ja kollektiivsuse põhimõttega	26
2.2. Maksunõude eelistamist toetavad argumendid	32
2.2.1. Maksuhaldur kui kohustuslik võlausaldaja	32
2.2.2. Maksunõude eesõiguse võimalik seos riigi sunnimeetmete intensiivse kasutamisega	37
2.2.3. Maksunõude eelistamise õigustus ühetaolise maksustamise põhimõtte järgimiseks	40
3. MAKSUNÕUDE ERIKOHTLEMISE VÕIMALUSED PANKROTIMENETLUSES	43
3.1. Maksunõude varjatud eelistamine pankrotimenetluses	43
3.2. Kohtuliku hüpoteek maksunõude tagatisena kui varjatud eesõiguse teostamise vahend	45
3.3. Jõustunud maksuotsuse vaidlustamise välistatus pankrotimenetluses kui varjatud eesõiguse teostamise vahend	53
3.4. Maksunõude erikohtlemine maksunõude tunnustamise vaidluses (kohtu pädevus)	61
3.4.1. Halduskohtu pädevus maksuasjades	61
3.4.2. Haldus- ja tsiviilkohtu pädevus maksunõude tunnustamise vaidluses	63
3.4.3. Kohtu pädevus välisriigi maksunõude tunnustamise vaidluses	74
KOKKUVÕTE	82
SPECIFICATIONS OF TAX CLAIMS IN BANKRUPTCY PROCEEDINGS	89
KASUTATUD ALLIKAD	94
Kasutatud kirjandus	94
Kasutatud normatiivaktid	100
Kasutatud kohtupraktika	101
Muud allikad	103

SISSEJUHATUS

Maksunõuete sissenõudmine on üldjuhul reguleeritud pankrotimenetlusele mitteomaste printsiipide alusel. Tulenevalt legaalsuse põhimõttest on maksuhaldur kohustatud tuvastama kõik maksuobjektid ning nõudma sisse kõik maksud, tal ei ole õigust teha seda valikuliselt või eranditega.¹ Pankrotimenetlus seevastu seisatab sissenõudjate tavapäraseid õiguskaitsevahendid ning suunab kõik nõuete esitajad, sealhulgas riikliku maksuvõimu ühtsesse menetluslikku vormi. Kollisioon pankroti- ja maksumenetluse põhimõtete vahel on kerge tekkima ning tasakaalu leidmine vajalik, kuid keerukas ülesanne. Samal ajal iseloomustab märkimisväärset osa pankrotivõlgnikest sageli just maksukohustuste täitmata jätmine.² Eesmärgiga kaitsta riigi maksutulust, on erinevate riikide õiguskorrad pidanud vajalikuks rakendada pankrotimenetluses maksunõuete rahuldamisele erikorda, omistades maksunõuetele eesõigusnõude staatuse. Samas võib taoline erikohtlemine olla vastuolus pankrotiseaduse põhimõtetega, mistõttu on mitmete riikide õiguspraktikas, sh Eestis pärast 2004.a. pankrotiseaduse vastu võtmist³, maksunõudele eelise andmisest loobunud. Lisaks võib maksu- ja pankrotiõiguse põhimõtete kollisioon luua aluse maksunõude põhjendamatuks erikohtlemiseks ka siis, kui maksunõue ei ole käsitletav eesõigusnõudena.

Käesoleva magistritöö eesmärgiks on selgitada välja, millised on pankrotimenetluses esitatud maksunõuete õigusteoreetilised erisused võrreldes teiste nõuetega. Samuti on töö eesmärgiks analüüsida, kas maksunõuete erikohtlemine pankrotimenetluses on võimalik ning õigustatud. Autor seab magistritöö eesmärkide täitmiseks kaks hüpoteesi:

1. Maksunõude käsitlemine eesõigusnõudena pankrotimenetluses rikub võrdse kohtlemise põhimõtet, ega ole õiguslikult põhjendatud.
2. Maksunõude eesõiguse kaotamise korral on maksunõude varjatud erikohtlemine pankrotimenetluses vastuolus pankrotimenetluse põhimõtetega.

¹ L. Lehis. Maksuõiguse üldpõhimõtted. Juridica. - 1999/V, lk 239.

² P. Andrias. Maksuhalduri nõuded pankrotimenetluses. Maksumaksja. - 2008/10, lk. 21.

³ Pankrotiseadus. 22.01.2003. - RT I 2003, 17, 95; RT I, 30.12.2015, 34.

Autor leiab, et teema on aktuaalne tulenevalt Maksu- ja Tolliameti sagedasest ning üha jõulisemast osalemisest pankrotimenetlustes, mis võib olla kaudne tagajärg 2004.a. pankrotiseadusega sätestatud maksunõude eesõiguse tühistamisele. Lisaks on viimastel aastatel Eesti Riigikohtu praktikas, sh ka Riigikohtu Üldkogu tasemel⁴ mitmeid kordi tõusetanud põhimõttelised küsimused, kuidas maksunõuet kui unikaalset avalik-õiguslikku nõuet pankrotimenetluse raames tuleks käsitleda ning millise kohtu pädevusse peaks kuuluma pankrotimenetluses esitatud maksunõude tunnustamise vaidluse lahendamine. Teema akuutsust kinnitab ka käesoleval 2016 aastal Justiitsministeeriumi eestvedamisel koostatud maksejõuetusõiguse revisjoni lähteülesande projektis sisalduv teave, milles tunnistatakse, et kohtupraktika, ega õiguslik regulatsioon ei olnud järjepidev küsimuses kumb, kas tsiviil- või halduskohus, on pädev lahendama vaidlusi maksunõude tunnustamise üle pankrotimenetluse korral. Samuti märgitakse projektis, et Riigikohtu praktika on avalik-õiguslike nõuete jaoks loonud menetluse, mis ei lähe kuidagi kokku pankrotiseaduses sätestatud nõuete tunnustamise korraga.⁵ Varasemalt on koostatud teadusmagistri töid Toomas Saarma⁶ ja Anto Kasak⁷ poolt, milles analüüsitakse käesoleva töö uurimisobjektiga seotud aspekte, kuid autorile teadaolevalt ei ole nimetatud teemaga seoses terviklikku käsitlust magistritöö tasemel veel koostatud.

Mainitud eesmärgist tulenevalt on käesoleva magistritöö põhiprobleemideks:

1. Millised argumente võib leida pankrotimenetluses esitatud maksunõude eelistamise toetuseks ning millised võiksid olla võimalikud vastuargumendid.
2. Kas pankrotimenetluses esitatava maksunõude varjatud eelistamine on lubatav, olukorras kus maksunõuet tuleb kohelda võrdselt teiste pankrotimenetluses esitatavate nõuetega ning millised võiksid olla võimalikud varjatud erikohtlemise võimalused.
3. Kas pankrotimenetlusse esitatud maksunõude tunnustamise vaidluse lahendamine halduskohtus haldusprotsessi normide järgi on põhjendatud ning kooskõlas pankrotimenetluse põhimõtetega.

⁴ RKÜKo 3-2-1-82-14.

⁵ P. Kriibi, S. Liin. Maksejõuetuse revisjoni lähteülesande projekt. Justiitsministeerium. 2016, lk 118. - http://www.koda.ee/public/Lisa_Maksejõuetusõiguse_revisjoni_lahteülesande_projekt.pdf (23.03.2016)

⁶ T. Saarma. Nõuete esitamine, kaitsmine ja rahuldamine pankrotimenetluses. Magistritöö. Tartu: Tartu Ülikool, 2008.

⁷ Kasak, Anto. Võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõttest kõrvalekaldumine pankrotimenetluses. teadusmagistritöö. Tartu : Tartu Ülikool, 2010.

4. Kas Eesti kohtute pädevuse puudumine pankrotimenetluses välisriigi maksunõude sisu hindamisel on kooskõlas kehtiva õigusega, rahvusvahelise õigusega ning pankrotimenetluse aluspõhimõtetega.

Tulenevalt püstitatud eesmärgist ja põhiprobleemidest on töö jagatud kolme peatükki.

Esimeses peatükis analüüsitakse pankrotimenetluses esitatud maksunõude olemust ning mõistet, tuues aluseks maksejõuetusõiguse- ning maksuõiguse põhimõtete olemuslikud kokkupuõrked. Samuti analüüsitakse, millised on peamised maksunõuetele omistatavad mõistelised erisused võrreldes tavapärase nõuetega pankrotimenetluses.

Teises peatükis analüüsitakse maksunõude kui võimaliku eesõigusnõude käsitlust nii eesti kui rahvusvahelises õiguspraktikas. Eesmärgiks on selgitada välja peamised pankrotimenetluses esitatud maksunõuete eelistamist toetavad argumendid ning võimalikud vastuargumendid. Süvendatult analüüsib autor maksunõude eesõiguse võimalikku vastuolu pankrotimenetluse aluspõhimõttena kehtiva võlausaldajate võrdse kohtlemise printsiibiga, üritades leida vastust küsimusele, kas pankrotimenetluses esitatava maksunõude eelistamine rikub nimetatud põhimõtet ning millisel juhul võiks kõnealune rikkumise võib olla õigustatud. Veel üritab autor leida vastust küsimustele, millised võiksid olla maksunõude eesõiguse tühistamise negatiivsed mõjud õigus- ja majanduskeskkonnale laiemalt.

Kolmandas peatükis käsitleb autor maksunõude erikohtlemise võimalusi õigus- ja kohtupraktikas, üritades vaadelda, millised on maksunõude võimalikud varjatud eelistamise võimalused olukorras, kus maksunõue ei ole käsitatav eesõigusnõudena ning analüüsida, kas varjatud erikohtlemine on põhjendatud. Täiendavalt peab autor vajalikuks uurida maksunõude tunnustamise vaidluse kohtupädevuse küsimust, selle võimalikke vastuolusid avaliku õiguse normidega ning Riigikohtu praktikat kõnealuses probleemiga seoses. Seejuures üritab autor leida vastust küsimusele, kas pankrotimenetluse raames esitatud maksunõuete tunnustamise vaidluse lahendamine peaks kuuluma halduskohtu pädevusse. Samuti vaadeldakse kohtu pädevuse küsimusi pankrotimenetluses esitatud välisriigi maksunõude tunnustamise vaidluse lahendamisel ning analüüsitakse Euroopa Liidu ja Eesti kohtu praktikat. Autor proovib leida vastust küsimusele, kas välisriigi maksunõude esitamisel Eesti pankrotimenetluses, peaks Eesti kohtul olema õigus hinnata välisriigi maksunõuet ka sisuliselt.

Magistritöö koostamisel on autori poolt kasutatavateks põhiallikateks tunnustatud pankrotiõigusele spetsialiseerunud õigusteadlaste teosed nagu, „Principles of Corporate Insolvency Law“ (R. M. Goode), „Principles of International Insolvency“ (P.R. Wood), „The Logic and Limits of Bankruptcy Law“, (T. H. Jackson). Samuti on autor kasutanud Maailmapanga juhiseid pankrotiõiguse kujundamiseks (World Bank Insolvency Initiative), UNCITRALi (United Nations Commission for International Trade Law) pankrotiõiguse töögrupi pankrotiõiguse kujundamise juhiseid ning Rahvusvahelise Valuutafondi juhiseid (Orderly & Effective Insolvency Procedures). Lisaks on väga olulisteks allikateks käesolevas töös ka tunnustatud pankrotiõiguse spetsialistidest välisautorite (sh Shu-Yi Oei, Rizwaan Jameel Mokal) poolt kirjutatud teadusartiklid ning teadustööd. Samuti on analüüsitud teiste riikide, sealhulgas Ameerika Ühendriikide ja Ühendkuningriigi kohtupraktikat ning seadusandlust pankrotiõigusega seondult. Eestikeelsetest allikatest on autor kasutanud muuhulgas P. Varul ja T. Saarma teoseid, Riigikohtu praktikat ning Juridicas avaldatud artikleid. Lisaks on autor analüüsinud normide tõlgendamisel erinevate õigusaktide seaduseelnõude seletuskirju ning seaduste kommenteeritud väljaandeid.

Magistritöö kirjutamisel on kasutatud mitmeid erinevaid uurimismeetodeid, sealhulgas süstemaatilis-loogilist ning analüütilist-võrdlevat õigusteaduslikku uurimismeetodit. Süstemaatilis-loogilist meetodit kasutab autor seoste loomisel nii üld-ja erinormide, ning lähtuvalt teemapüstitusest ka era- ja avaliku õiguse normide vahel, peamiselt kolmandas peatükis. Süstemaatilis-loogilist meetodit kasutab autor põhjusel, et teemavaldkond hõlmab seoste loomist nii era- kui avaliku õiguse normide vahel. Samuti kasutab autor läbivalt analüüsivat-võrdlevat meetodit, mille abil analüüsitakse kehtivat pankroti- ja maksuõigust puudutavat regulatsiooni ning kohtupraktikat, seejuures Euroopa Kohtu praktikat. Kasutades võrdlevat meetodit, käsitleb autor ennekõike Ameerika Ühendriikide, Inglismaa ning Saksamaa õigusteoorias püstitatud seisukohti, uurides nimetatud riikide õiguspraktikat. Võrdlus Saksamaa õigusteooriaga on oluline peamiselt põhjusel, et ka Eesti pankrotiseadus on kujundatud Saksamaa pankrotiseadust eeskujuks võttes. Võrdlused Inglismaa ning Ameerika Ühendriikide õiguspraktikaga on asjakohased põhjusel, et mõlemad õiguskorrad omavad kõige pikaajalisemaid traditsioone maksejõuetuse teooriate väljatöötamisel ning on aluseks mitmete teiste Euroopa riikide maksujõuetusõiguse regulatsioonidele.

Magistritöö autor tänab juhendajat Anto Kasak`ut igati väärtuslike ja konstruktiivsete mõtete eest.

1. Maksunõude olemus ja mõiste pankrotimenetluses

1.1. Maksunõude olemus pankrotimenetluses (printsipiide konflikt)

Pankroti- ja maksuõigust võib liigitada nõudlike ja dominantsete õigusvaldkondade hulka – mõlema õigusharu põhimõtted soovivad reeglina prevaleerida kõrvalvaldkondade printsipiide üle. Siiski ei ole pankroti- ja maksuõiguse põhialuste kokkupõrkel, kumbki otseselt valitseval positsioonil.⁸ Riigi roll võlausaldajana pankrotimenetluses on keeruline: võrreldes pankrotivälise õigusliku ruumiga on pankrotikeskkond nii materiaaõiguslikus- kui menetluslikus mõttes maksunõude rahuldamiseks ebasoodne.⁹ Nimelt modifitseerib pankrotimenetlus märkimisväärselt riigi kui maksunõuet omava võlausaldaja seadusest tulenevaid õiguskaitsevahendeid. Kuigi riigi immuniteet garanteerib võimsa (küll mitte täiusliku) kilbi maksunõude kaitseks ja sissenõudmiseks, on pankrotimenetluse kaudu võimalik maksunõude täitmist peatada ning rahuldamise ulatust piirata.¹⁰ Seetõttu esineb pankrotimenetluses loomupärane pinge „uut algust“ sooviva võlgniku, piisavat hüvitist ootavate eraõiguslike pankrotivõlausaldajate ning maksunõude rahuldamist jõuliselt nõudva fiskuse vahel.¹¹

Tekkivate kollisioonide tagamaad seisnevad maksu- ja pankrotiõiguse üldpõhimõtete erinevuses. Maksuõiguses sisalduvale maksuõigussuhtele on eelkõige iseloomulik riigi ja maksuvõlgniku alluvus- ehk subordinatsioonisuhe¹² (vertikaalne suhe) riigi toimimiseks vajalike fiskaalsete ja regulatiivsete eesmärkide täitmiseks.¹³ Pankrotimenetlusele on seevastu omane nõuete rahuldamine lähtuvalt kollektiivsuse ning võlausaldajate võrdõiguslikkuse põhimõttest,¹⁴ mis viitab autori arvates ennekõike pankrotimenetluses toimuvate õigussuhete horisontaalsele olemusele. Õiguskirjanduses väidetakse siiski, et pankroti korral tegemist pigem multiplitseeritud võlasuhtega võlgniku ja võlausaldajate vahel ning võlausaldajate endi vahel,¹⁵ millega tuleb samuti nõustuda.

⁸ S.W. Sather, *Tax Issues in Bankruptcy*, 25 ST. MARY'S L.J. 1994. p 1363.

⁹ C.Jenks. *The Tax Collector in Bankruptcy Court: The Government's Uneasy Role as Creditor in Bankruptcy*, 71 *Taxes*. 1993, p 847.

¹⁰ S.W. Sather. p 1416

¹¹ C.Jenks. *The Bankruptcy Abuse Prevention and Consumer Protection Act of 2005: Summary of Tax Provisions*, 79 *Am. Bankr. L. J.* 2005 p 893.

¹² L.Lehis. *Finantsõigus. Loengukonspekt*. Tartu, 2003, lk 26.

¹³ L.Lehis: K.Lind, *PõhiSK § 113/3, 7 Ü.Madise jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Komm 3. täien väljaanne* Tallinn. Juura 2012

¹⁴ J. Kilpi. *The Ethics of Bankruptcy*. London: Routledge, 1998. p 12-13.

¹⁵ T. Saarma. *Pankrotimenetluse põhimõtted. Juridica.* - 2008/VI, lk 351.

Kuigi vertikaalsed suhted esinevad ka pankrotiõiguses erikohtlemist vajavate eesõigusnõuetega võlausaldajate ja tavapäraste nõuetega võlausaldajate vahel¹⁶ ning maksuõigus tunnustab näiteks horisontaalset võrdsust (isikud, kes on ühesuguses majanduslikus olukorras tuleb maksustada sarnaselt¹⁷), on autori arvates vertikaalsed suhted pankrotiõiguses ning horisontaalse suhted maksuõiguses pigem erandiks. Siin kajastub autori arvates esimene põhimõtteline konfliktiallikas maksu- ja pankrotiõiguse kokkupuutel. Subordinatsioonireegli ülemisel astmel asetsevale riiklikule maksuvõimule ei ole omane tunnustada enda kõrval võrdväärsete õigustega pankrotivõlausaldajaid, kellega tuleb maksukohuslase pankroti korral asuda hüvesid jagama.

Lisaks tekitab pankrotiloogikas vastuolusid riigi soov omistada pankrotimenetluses esitatavatele maksunõudele erilist kaalu ning allutada õigussubjekte rangelt maksunõuete rahuldamisele. Eelnev väide tuleneb maksude ja maksukorralduse seostest riigi normaalse toimimise alusena. Nimelt käsitletakse maksukorraldust riigi sõltumatuse märgi- ja üldise majanduspoliitika osana, mille abil rahastatakse riiklikke kulutusi ja jaotatakse ümber tulusid. Maksustamine on riigi sõltumatuse seisukohast tähtis, sest ilma tuluta ei saa valitsusasutused tegutseda.¹⁸ Nii nagu enamikes riikides, moodustavad ka Eestis maksutulud suurema osa riigi tuludest. Näiteks on Eesti Vabariigi 2016 aasta eelarves on kavandatud tulude mahuks 8 837,6 mln eurot, millest 70,8 protsenti moodustavad maksulised tulud.¹⁹ Maksutulude suur osakaal kogu riigieelarvest rõhutab autori arvates ühemõtteliselt maksude tähendust riigi võimekuse ning püsijäämise aspektist vaadatuna.

Maksu põhitunnuseks on seega ennekõike fiskaalne eesmärk (riigi tegevuseks vajalike tulude saamine), kuid maksul võib olla ka regulatiivseid eesmarke.²⁰ Maksustamist kui majanduslikku korraldusvahendit saab muuhulgas kasutada ka tarbimise mõjutamiseks, säästmise suurendamiseks või äriühingute ülesehituse kujundamiseks.²¹ Regulatiivsete eesmärkide peamine teooria seisneb suurendatud ja vähendatud maksustamise mõjus maksukohuslaste käitumisele. Seega peaksid maksudega seotud regulatsioonid olema rajatud viisil, mille tulemusena maksukohuslasel maksude tasumise kohustus riigi poolt soositud

¹⁶ Y. Rotem, Pursuing Preservation of Pre-Bankruptcy Entitlements: Corporate Bankruptcy Law's Self-Executing Mechanisms, 5 Berkeley Bus. L.J. 2008, p. 95.

¹⁷ V.Arhipov. Maksunduse loengumaterjal I osa. 2014, lk 23. Arvutivõrgus kättesaadav: http://materjalid.tmk.edu.ee/viktor_arhipov/Maksunduse%20loengumaterjal%20I%202014.doc. (21.03.2016).

¹⁸ P.Zeiger. Käibemaks ja selle rakendamise praktilisi probleeme. Doktoriväitekiri. Tartu 2005, lk 12.

¹⁹ Seletuskiri 2015. aasta riigieelarve seadusele. 19.02.2016, lk 20. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.fin.ee/riigieelarve-2016> (23.03.2016)

²⁰ L.Lehis: K.Lind, PõhiSK § 113/3, 7 Ü.Madise jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Komm 3. täien väljaanne Tallinn. Juura 2012.

²¹ P.Zeiger. Viidatud töö, lk 12.

käitumise kaudu väheneb ning vastupidiselt soovimatu maksukäitumise eest karistamise abil suureneb.²² Maksudel võib olla ka ulatuslik mõju riigi majandusele, kuivõrd maksude näol on tegemist ühe ettevõtlustegevuse põhikuluga. Seega võib makse käsitleda ka kui kaudset majandustegevuse reguleerimise instrumenti. Regulatiivsete maksude sihiks on juhtida majandust ning keskenduda poliitiliste eesmärkide saavutamisele.²³ Maksu võib ka defineerida kui kodanike proportsionaalset panust üldsuse hüvanguks ning suverääni poolt riigi valitsemiseks ning üldsuse vajaduseks kogutud vara. Samuti on erialakirjanduses maksude mõistet sisustatud kui kodanike enda vara, mis on riigivõimu poolt kohustuslikus korras kodanikelt võetud, võimaldamaks võimul teostada talle antud mandaati koos kõikide funktsioonidega. Maksude sunduslikkust õigustavad riigi ja üksikisiku vastastikused kohustused. Nendeks on kodanike kohustus toetada riiki ning riigi kohustus kaitsta oma kodanikke. Maksude õigustusena saab käsitleda veel riigi suveräänset võimu ja jurisdiktsiooni riigis elavate kodanike ja sealse vara üle.²⁴ Üldjuhul on demokraatlike riikide maksupoliitika eesmärk leida maksusüsteem, mis maksimeeriks sotsiaalset heaolu, genereerides samas vajaliku koguse maksutuluseid ehk looks nn. optimaalse maksustamise süsteemi.²⁵ Riik peab maksude abil jaotama ühiskonna rikkusi ümber ning tagama nõnda kõikidele kodanikele inimväärse elustandardi, mis tagab riigi harmoonilise ja tasakaalustatud arengu.²⁶

Seega kujutavad autori arvates riiklikud maksud endast riigi olemuslikke tugisambaid, mille olemasolust sõltub otseselt riigi areng, toimimine ning püsijäämine. Maksunõuete sissenõudmine teenib selgelt riigi alustalade kaitsmise õilsat eesmärki. Ühtlasi tuleb eelnevast riigi soov säilitada maksude sissenõudmisele suunatud menetluste prioriteetsust tsiviilkäibes. Samal ajal ei tohi unustada, et demokraatliku õigusriigi põhisammasteks on kõik põhiseaduses sätestatud printsiibid. Maksude kogumine tõepoolest toimub avalikes huvides, kuid see ei võta avalikult võimult kohustust arvestada kõikide põhiseaduses ette nähtud isikute õiguste ja vabadustega.²⁷

Nii nagu maksuõigus on ka maksejõuetusõigus laiemalt seotud mitmete oluliste sotsiaalsete, poliitiliste ja moraalsete aspektidega, ega ole käsitletav üksnes instrumendina võlausaldajate

²² P. Melz. General legal report. legal aspects of taxation for non-fiscal purposes. Yearbook for Nordic tax research. 2009, p 15.

²³ L.Lye and others. Critical Issues in Environmental Taxation Volume VII: International and Comparative Perspectives. 2009, p 288.

²⁴ T. Cooley. Treatise on the Law of Taxation Including the Law of Local Assessments. Chicago: Callaghan and Company. 2003, p 2.

²⁵ J. Mirrlees. 1971. An Exploration in the Theory of Optimal Income Taxation. Review of Economic Studies, 38(2), p 200.

²⁶ L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn. Juura, 2012, lk 30.

²⁷ Samas, lk 63.

nõuete realiseerimisega maksimaalses määras.²⁸ Rahvusvaheline valuutafond on pankrotimenetluse tähtsaima eesmärgina käsitlenud riskide jaotamist turuosaliste vahel prognoositaval, õiglasel ning läbipaistval viisil. Nimetatud eesmärgi saavutamine mängib krediidisüsteemi usaldusväärsuse saavutamisel ning majanduskasvu edendamisel äärmiselt olulist rolli.²⁹ Maksejõuetusõiguses on otsustava tähtsusega kollektiivsuse põhimõte, mis seondub individuaalsete õiguskaitsevahendite kasutamise külmutamisel ning tegevuste koordineerimisel pankrotihalduri kontrolli all, eesmärgiga võimaldada kõikide võlausaldajate kollektiivne osalemine pankrotimenetluses.³⁰ Kollektiivsus tagab võlausaldajatele pankrotimenetluses tekkivate probleemide korrektse ning õiglase lahendamise.³¹

Maksejõuetuse laiema eesmärgina on Ühendkuningriigi parlamendile Sir Kenneth Cork'i Komitee poolt esitatud aruandes käsitletud kaubandusliku moraali ning äri terviklikkuse säilitamist kõrgeima võimaliku standardi kohaselt.³² Lisaks on pankrotiõigust peetud äri- ja finantsõiguse juureks, kuna pankrotiõigus annab juhised varade õiglaseks jaotamiseks olukorras, kus kõikidele subjektidele ressursse ei jätku.³³ Nimelt võimaldab pankrotiõigus kvalifitseerida võlausaldajate nõudeõiguseid kindlas kollektiivses ja nn. suletud formaadis. Taolist distsipliini õigustab kaitse individuaalsete (tavapäraste) õiguskaitsevahendite süsteemi hävitava mõju eest olukorras, kus puuduvad piisavad vahendid kõikide võlausaldajate nõuete täielikuks rahuldamiseks.³⁴ Pankrotiseaduse puudumisel võib võlausaldajate tegevuse koordineerimatus tuua kaasa võlgniku maksejõuetuse enneaegselt³⁵, mis omakorda mõjutab kõiki võlgnikuga võlasuhetes olevaid isikud. Väidetakse, et kõik tsiviilkäibes osalevad isikud tegutsevad pideva pankroti (ohu) varjus, mis vaikimisi opereerib kui hägune distsiplineeriv ohuallikas, tulenevalt pankroti tagajärjel saabuvast teadmatusest.³⁶ Seega saab pankrotiõiguse ex-ante eesmärgina käsitleda ka võlgniku ja võlausaldajate optimaalseima käitumise esilekutsumist enne pankrotimenetluse algust. Pankrotiseadus peaks täiustama pankrotimenetlusele eelnenult sõlmitud kokkuleppeid - kutsuma esile võlgnike finantsseisundi kontrolli võlausaldajate poolt, ajendama võlgnikke võtma üksnes kaalutuid riske ning tegema

²⁸ V. Finch. Corporate Insolvency Law: Perspectives and Principles, Cambridge University, Second Edition, 2009. p 1.

²⁹ Orderly & Effective Insolvency Procedures: Key Issues. Legal Department, International Monetary Fund, 1999. pp 5-7.

³⁰ R. Goode. Principles of Corporate Insolvency Law. Student Ed. 2011. p 64

³¹ Orderly & Effective Insolvency Procedures. p 6. (Viide 29).

³² I. Fletcher. I.Reports of committees. The Modern Law Review, 44 (1981): p 78.

³³ P.Wood. P Principles of International Insolvency (1st ed., Sweet & Maxwell, London,1995), pp 4-5.

³⁴ T. H. Jackson. The Logic and Limits of Bankruptcy Law. Cambridge: Harvard University Press 1986, p 20.

³⁵ S.Woo. Regulatory. Bankruptcy: How Bank Regulation Causes Fire Sales, 99 Geo. L.J. p 1621 (2011).

³⁶ A. Levitin. Bankrupt Politics and the Politics of Bankruptcy (August 11, 2011). Georgetown Law and Economics Research Paper No. 11-19. p 1456.

vajalikke jõupingutusi kohustuste täitmiseks.³⁷ Oluline on märkida, et mainitud ex ante sõlmitud kokkulepped võlgniku ja võlausaldajate vahel ei arvesta reeglina võimalike hilisemate võlgniku täiendavate maksukohustuste tekkimisega.³⁸

Seega on maksejõuetusõiguse - ja pankrotiõiguse tähtsust raske ülehinnata nii õiguslikust, majanduslikust, poliitilisest kui ka sotsiaalsest aspektist. Hoolimata eelnevalt käsitlemist leidnud põhieesmärkide erinevusele, leidub nii pankroti- kui maksuõiguses ka selge ühisosa – eesmärk tagada varade õiglane jaotamine nappide ressursside tingimustes.³⁹ Paraku on problemaatiline nii maksu- kui pankrotiõiguse olulisi aspekte arvessevõtva koherentse teooria puudumine. Näiteks puuduvad tänapäevas pankrotiõiguse teoorias ja üldprintsipiides selged viited maksunõuetele ning maksuhaldurile kui võlausaldajale.⁴⁰ Samal ajal ei osunda maksuteooria otseselt pankrotimenetluses kehtivale võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõttele.⁴¹ Maksuteooria ei vasta küsimusele, kas pankrotimenetluse korral peaks aset leidma üldistest maksustamise põhimõtetest kõrvalehoidmine.⁴² Ometi leiab pankrotimenetluses aset sisuliselt maksumaksjatele kuuluvate hüvede ümberjaotamine pankrotivõlausaldajatele.⁴³

Nimetatud probleemküsimused leidsid käsitlemist ka Ameerika Ühendriikide 1978.a. pankrotiseaduse vastuvõtmisel, kus seadusandja teadvustas tähtsust leida tasakaal võlgniku rehabiliteerimise, eraõiguslike võlausaldajate ning riigi maksuvõimu huvide vahel.⁴⁴

Autor nõustub USA seadusandja seisukohaga ning leiab, et pankrotimenetluses esitatava maksunõude käsitlemisel on võtmeküsimuseks maksejõuetuse- ja maksuõiguse printsiipide vahelise tasakaalu leidmine. Pankrot ei tohi saada võlgnikule maksukohustustest vabanemise allikaks.⁴⁵ Autori arvates on nimetatud tasakaalu leidmiseks vajalik mõista ja tunnetada pankrotimenetluses esitatava maksunõude erisusi. Seejuures on olulisel kohal pankrotimenetluses esitatava maksunõude mõiste avamine.

³⁷ M. Marinč. R. Vlahu. The economics of bank bankruptcy law. New York. Springer, 2012, p.8.

³⁸ J.Armour. Should We Redistribute in Insolvency? 2006, p 2.

³⁹ C. Anderson, C. Brown, D. Morrison. 'The certainty of tax in insolvency: where does the ATO fit?' (2011). Insolvency Law Journal p. 21.

⁴⁰ F. Hill, Toward a Theory of Bankruptcy Tax: A Statutory Coordination Approach, The tax lawyer. Vol. 50, No.1 (1996),p. 105.

⁴¹ C. Anderson, C. Brown, D. Morrison. (Viide 39) p. 21.

⁴² F. Hill (Viide 40) p. 117.

⁴³ Ibid, p 106.

⁴⁴ R. Silpe. Bankruptcy - A Debtor under Reorganization Pursuant to Chapter 11 of the Bankruptcy Code Cannot Designate the Allocation of Its Priority Tax Liabilities, 33 Vill. L. Rev. (1988) p 565.

⁴⁵ M. Cecil, Abandonments in Bankruptcy: Unifying Competing Tax and Bankruptcy Policies, 88 Minn. L. Rev. 2004, p 753.

1.2. Maksunõude mõiste pankrotimenetluses

Pankrotimenetluses esitatavat nõuet saab määratleda kui pankrotivõlausaldaja õigust väljamaksele võlgniku pankrotivarast, mis tuleneb võlgniku võlgnevusest, lepingust või mõnest teisest õiguslikust kohustusest.⁴⁶ Pankrotivõlausaldajaks omakorda loetakse isikut, kellel on võlgniku vastu varaline nõue, mis on tekkinud enne pankroti välja kuulutamist või isikut, kellele enne pankrotimenetluse algust tekkinud nõue on seaduse alusel üle läinud.⁴⁷

Seega võib pankrotimenetluses esitatavat maksunõuet esmalt defineerida kui riigi maksunõudest tulenevat õigust väljamaksele võlgniku pankrotivara arvel. Pankrotimenetlusse esitatud maksunõude mõiste täpsemaks sisustamiseks peab autor esmalt vajalikuks peatuda üldisemalt pankrotimenetluses esitatavate nõuete klassifikatsioonil. Nõuete liikide määratlemise abil on võimalik selgitada välja, millisesse klassi võib paigutada pankrotimenetluses esitatava maksunõude.

Pankrotimenetluses esitavad võlausaldajate nõudeid võimalik liigitada järgnevalt: tagatud nõuded, eesõigusnõuded, tagamata ehk tavalised nõuded ning viivitusega esitatud nõuded, mis rahuldatakse pärast tavalisi nõudeid⁴⁸

Tagatud nõue tagab võlausaldajatele eesõiguse nõude rahuldamisele pandiga tagatud vara arvel ning kontrolli tagatiseks oleva vara üle. Kontrollifunktsioon sõltub võlgniku maksevõimest ning jaguneb negatiivseks ja positiivseks. Negatiivne funktsioon annab enne maksujõuetust võlausaldajale võimaluse tagatise müümist takistada, positiivne funktsioon seevastu realiseerub maksejõuetuse korral, mis võimaldab tagatise realiseerimist aktiivselt kontrollida.⁴⁹ Pandi olemuse tõttu ei kanna pandivõlausaldajad võlgniku äritegevusest tulenevaid riske tavaliste võlausaldajatega sarnases ulatuses.⁵⁰

Tagatud nõuet on erialakirjanduses nimetatud ka supereesõigust omavaks nõudeks. Supereesõigusnõuet omavat võlausaldajat saab käsitleda separatistina teistes võlausaldajatest,

⁴⁶ Legislative Guide on Insolvency Law. UNCITRAL. New York, 2005, p 4 - http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/insolven/05-80722_Ebook.pdf (13.02.2016).

⁴⁷ RKTKo 3-2-1-152-13.

⁴⁸ S.A. Frieze. Insolvency Law. London Cavendish Publishing Limited, Fourth Edition, 2001, p 31.

⁴⁹ J. Armour. The Law and Economics Debate About Secured Lending: Lessons for European Lawmaking?. European Company and Financial Law Review, Vol. 5. 2008. p 3.

⁵⁰ A.Wood. The decline of unsecured creditor and shareholder recoveries in large public company bankruptcies". *American Bankruptcy Law Journal*. 85.4 2011-09-22.p 446.

kuivõrd supereesõigus võimaldab nõude rahuldamist järgimata tavapärast võrdse kohtlemise põhimõtet. Super-eesõigusnõuete hulka saab liigitada ka tasaarvestusõigust omava võlausaldaja nõuet ning pankrotivarast vara välistamist taotleva kolmanda isiku nõuet,⁵¹ kelle vara on pankrotihalduri valduses, kuid kellel puudub muu varaline nõue pankrotivõlgniku vastu.⁵²

Eesõigusnõueteks loetakse tagamata nõuetega võlausaldajate nõudeid, millele riik on sotsiaalpoliitilistest kaalutlustest lähtuvalt andnud eelise teiste tagamata nõuetega võlausaldajate ees.⁵³ Kuigi võõrkeelne õiguskirjandus eristab eesõigusnõudeid ning pandiga tagatud nõudeid⁵⁴, on Eesti õigusteoreetilises kirjanduses pandipidajat käsitletud ka eesõigusnõudega võlausaldajana.⁵⁵ Anto Kasak leiab siiski, et eesõigusnõudeid ja pandipidaja nõudeid tuleb eristada, kuivõrd tagatud nõuete eelistamine ei lähtu mitte nõude olemusest, vaid nõude tagamise institutsiooni olemusest, mistõttu eelistatakse tagatud nõudeid tagatise eseme realiseerimisest tulenevaga seondult.⁵⁶ Autor nõustub eelneva seisukohaga. Tulenevalt pandiõiguse tähtsusest majanduskäibes⁵⁷ ning pandi asjaõigusliku tagatisfunktsiooni olemusest, ei saaks olla õigustatud pandiga tagatud nõude määratlemine eesõigusnõudena üksnes sotsiaalpoliitilistest kaalutlustest lähtuvalt (nagu on see klassikaliste eesõigusnõuete puhul).

Pankrotimenetluses esitatavate nõuete hierarhia viimastel astmetel asetsevad tavapärased nõuded ning nõuded, mis rahuldatakse pärast tavapäraste nõuete rahuldamist. Tavapäraste nõuete hulka võib liigitada nõuded, mis ei ole pandiga tagatud ning mis ei ole eesõigusnõuded.⁵⁸ Seega võib tavapärase nõudena käsitleda PankrS § 153 lg 1 p-s 2 sätestatud muu tähtaegselt esitatud tunnustatud nõuet. Viimasena kuuluvad rahuldamisele PankrS § 153 lg 1 p-s 3 nimetatud muud tähtaegselt esitamata, kuid tunnustatud nõuded.

Sobitamaks maksunõuet eelnevalt käsitletud pankrotimenetluses esitatavate nõuete liikide hulka, on vajalik määratleda maksunõude tekkimise alus. Nimelt on maksunõude tekkimise

⁵¹ P. R. Wood. Principles of International Insolvency: second ed Hardcover – 21 Jun 2007. p 11-008.

⁵² Ibid.

⁵³ UNCITRAL Legislative Guide on Secured Transactions, New York.2010, p 437. Arvutivõrgus kättesaadav: https://www.uncitral.org/pdf/english/texts/security-ig/e/09-82670_Ebook-Guide_09-04-10English.pdf (21.03.2016).

⁵⁴ Q. Wood, R. Philip R. (2011) "The Bankruptcy Ladder of Priorities and the Inequalities of Life," Hofstra Law Review: Vol. 40: Iss. 1, Article 9, pp 4-5.

⁵⁵ P. Varul. Maksejõuetusõiguse areng Eestis. – Juridica 2013/IV, lk 234.

⁵⁶ A. Kasak, lk 60 (Viide 7).

⁵⁷ RKTKo 3-2-1-25-11.

⁵⁸ D. March. Straightforward Guide to Bankruptcy, Insolvency and the Law Straightforward Publishing (2008/11/20); p 77.

aluseks maksuseadusest õigussuhe maksumaksja ja maksu saaja vahel⁵⁹, millest tulenevad kummagi poole õigused ja kohustused. Maksuõigussuhe on seega võlasuhe, mis tekib vahetult seaduse alusel sõltumata maksuhalduri tegevusest⁶⁰ ning mille tekkimise aluseks on juriidiliste faktide kogum.⁶¹ Maksuõigussuhe tekib siis, kui on määratud maksuobjekt, maksumäär, maksumaksja, maksu laekumise koht, maksu tasumise tähtpäev, tähtaeg ja maksu tasumise kord.⁶² Maksu definitsioon nähtub maksukorralduse seaduse⁶³ §-st 2, mille kohaselt on maks seadusega või seaduse alusel valla- või linnavolikogu määrusega riigi või kohaliku omavalitsuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks või selleks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud ühekordne või perioodiline rahaline kohustus. Riik ei saa maksunõuet esitada hagimenetluses nii nagu seda on võimalik teha kahjunõude puhul. Maksuhalduri õigused, kohustused, vastutuse, maksumenetluse korra ning maksuvaidluste lahendamise korra sätestab maksukorralduse seadus (MKS), mitte aga võlaõigusseadus.⁶⁴ Maksunõue tuleb esitada haldusmenetluses, täpsemalt maksumenetluses.⁶⁵ Maksumenetlus kujutab endast nii maksu määramiseks vajalike asjaolude tuvastamist, maksu määramist, kas deklaratsiooni esitamise teel või maksuhalduri poolt haldusakti väljaandmisel, maksu tasumist, aga ka maksunõude sundkorras sissenõudmist.⁶⁶ Lisaks on maksunõuet võimalik ka pandiõigusega tagada.⁶⁷ Maksuhalduri ülesandeks on MKS § 10 lg 2 p 3 alusel nõuda sisse maksuvõlad. Tasumisele kuuluva maksusumma sissenõudmiseks teeb maksuhaldur maksuotsuse (MKS § 95) ning maksuotsust saab vaidlustada maksukorralduse seaduse 14. peatükis sätestatud alustel.⁶⁸

Eesti maksuseadustes ei ole otseselt maksunõude legaaldefinitsiooni määratletud. Ühe maksunõude määratluse annab rahvusvaheliselt kehtiva maksuasjade vastastikuse haldusabi konventsiooni artikkel 3 lg-st 1 (c), mille järgi on maksunõue võlgnetava maksusumma, samuti sellelt arvatud intressi, haldusorgani määratud trahvi ning nende sissenõudmise kulude tasumise kohustus.⁶⁹ Nimetatud definitsioon viitab, et maksunõue on juba võlgnetava (maksuvõla) maksusumma tasumise kohustus. Maksuvõla tekkimise aluseks on maksukohustuse mittekohane täitmine. Seejuures tekib maksuvõlg hetkel, kui

⁵⁹ K. Lillemets. Maksukorraldus. Võrguteavik. Tallinn : Sisekaitseakadeemia, 2006, lk 23.

⁶⁰ Ibid, lk 10.

⁶¹ RKHKo 3-3-1-66-05.

⁶² RKPSJK 3-4-1-2-98.

⁶³ Maksukorralduse seadus. 20.02.2002. - RT I 2002, 26, 150; RT I, 09.02.2016, 3.

⁶⁴ RKTko 3-2-1-26-06.

⁶⁵ RKKKo 3-1-1-73-09.

⁶⁶ L. Lehis. Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses. Juridica III/1997.- lk 128.

⁶⁷ RKÜK 3-3-1-15-12.

⁶⁸ RKTko 3-2-1-25-06.

⁶⁹ Maksuasjades vastastikuse haldusabi konventsioon. 01.11.2014 - RT II, 09.04.2014, 2.

maksukohustuslane oleks pidanud deklareerima ja täitma seadusest tuleneva maksukohustuse.⁷⁰

Autori arvates on riikliku maksunõude näol seega tegemist unikaalse avalik-õigusliku nõudega, millele on omane kindel menetluskord, tekkimine üksnes seaduse alusel ning mille eesmärgid eristuvad tsiviilõiguslike nõuete eesmärkidest. Eespoolviidatud maksuasjade vastastikuse haldusabi konventsioonis sisalduv legaaldefiniitsioon käsitleb maksunõudena maksukohustuse rikkumisest tulenevat ehk juba sissenõutavaks muutunud nõuet. Samas ei eelda nõude tsiviilõiguslik määratlus, et nõue tekib alles nõude sissenõutavaks muutumisega (TsÜS § 147 lg 2).⁷¹ Ka maksunõude tekkimine ei tähenda veel iseenesest maksukohustuste rikkumist. Autori arvates tekib riigi maksunõue sellise maksuõigussuhte tekkimisel, milles on määratletud maksukohustuse täitmise tingimused. Seega tuleks autori arvates maksunõuet defineerida kui maksuseadustes toodud maksukohustuste (MKS § 2) tekkimisest tulenevat maksuhalduri avalik-õiguslikku nõuet. Samas, kuivõrd pankroti väljakuulutamise loetakse võlgniku võlausaldajate kõigi nõuete täitmise tähtpäev saabunuks (PankrS § 42), võib pankrotimenetluses esitatava maksunõudena käsitleda siiski sissenõutavaks muutunud maksunõuet. Seda juhul kui maksunõude tekkimise aluseks olevad asjaolud leidsid aset enne pankrotti. Juhul kui maksunõude tekkimise aluseks olevad sündmused toimusid pärast pankroti väljakuulutamist, tekib maksunõue pärast pankrotti ning on käsitletav massikohustusena.⁷² Tulenevalt PankrS §-dest 146 ja 149 ei tule massikohustusi pankrotimenetluses tunnistada ning nende täitmist võib nõuda üldises korras. Vastavalt PankrS § 8 lg-le 3 on pankrotivõlausaldajaks üksnes isik, kellel on võlgniku vastu varaline nõue, mis on tekkinud enne pankroti väljakuulutamist. Seega ei ole pankrotimenetluses maksunõuet massinõudena omav maksuhaldur pankrotivõlausaldajaks.

Eelnevat maksunõude määratlust arvesse võttes, sobitub autori arvates maksunõue põhimõtteliselt enamike eelnevalt käsitletud pankrotimenetluses esitatavate nõuete klassidesse. Asjaolu, et maksunõue on vahetult seaduse alusel tekkiv kindla menetluskorraga avalik-õiguslikest eesmärkidest lähtuv nõue, ei välista nõude pankrotiõiguslikku liigitamist nii tagatud kui tagamata, samuti eesõigustatud ning hilinevalt esitatud nõuete hulka. Samas ei

⁷⁰ RKHKo 3-3-1-48-10.

⁷¹ Tsiviilseadustiku üldosa seadus. 27.03.2002. - RT I 2002, 35, 216; RT I, 06.12.2010, 12. TsÜS § 147 lg 2 järgi muutub nõue muutub sissenõutavaks alates ajahetkest, mil õigustatud isikul on õigus nõuda nõudele vastava kohustuse täitmist.

⁷² RKHKo 3-3-1-63-07

maksunõude käsitlemine teatud liiki super-eesõigusnõudena (näiteks vara välistamise nõudena), kindlasti õiguspärane.

Tähelepanuväärne on, et Eesti pankrotiseadus ei erista riigi maksunõuet teistest nõuetest tulenevalt võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõttest.⁷³ Riigikohus on kinnitanud, et Eesti pankrotiseaduse järgi on riik võlausaldajana võrdne teiste võlausaldajatega ning maksukohustuslase suhtes pankroti väljakuulutamisel muutub maksunõue oma olemuselt pankrotimenetluse nõudeks.⁷⁴ Et saavutada maksunõude tunnustamist, peab riik nagu iga teinegi võlausaldaja taotlema ise pankrotimenetluses nõude tunnustamist.⁷⁵ Maksunõude maksmapanek (kaitsmine) pankrotimenetluses eeldab, et maksuhaldur on sõltuvalt asjaoludest teinud maksukohustuslasele (võlgnikule) kas MKS § 95 lg 1 kohaselt maksuotsuse või MKS § 129 lg 1 kohaselt maksuvõla tasumise korralduse. Teisiti ei ole see ka juhul, kui maksunõuet tahetakse maksta pärast maksuvõlglaste suhtes pankrotimenetluse algatamist ja pankroti väljakuulutamist.⁷⁶

Hoolimata õigusteoreetilisest lähtepunktist, mille kohaselt Eestis maksunõudeid võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõttest lähtuvalt ei eelistata, tekib autori hinnangul siiski põhimõtteline küsimus: Kas riik maksunõude sissenõudjana ikka on või peaks olema kõikide pankrotivõlausaldajatega võrdväärne võlausaldaja? Eelnevalt leidis käsitlemist maksunõude kui avalik õigusliku nõude rahuldamise tähtsus riigi funktsioneerimise seisukohast ning alluvussuhe maksunõuet esitava riigi ja võlgniku vahel. Pankrotimenetluses eraõiguslikust suhtest tuleneva nõude puhul taolised tegurid puuduvad. Õigusteoreetilises kirjanduses on asutud seisukohale, et pankrotimenetluses osalevad tegelikult viis osapoolt: võlgnik, võlausaldaja, pankrotihaldur, kohus ning viiendana riik kui seadusandja ning maksunõuet esitav kohustuslik võlausaldaja.⁷⁷ Samuti on jõutud arusaamale, et riik on pankrotimenetluses unikaalne võlausaldaja tulenevalt oma suveräänsusest. Maksukogumine on riigi ainupädevuses, ega kuulu ühegi teise võlausaldaja ülesannete hulka. Samuti on riik kohustuslik võlausaldaja, kuivõrd riigil puudub diskretsioon valida endale sobivaid maksuvõlgnikke. Riik ei saa maksukogumisel kasutada oma õiguskaitsevahendeid enne

⁷³ Seletuskiri pankrotiseaduse eelnõule (1085 SE I). - <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/7f77586-e72c-319a-a0e7-3133fa683678/Pankrotiseadus/> (08.04.2016).

⁷⁴ RKTKo 3-2-1-71-06 (p10).

⁷⁵ RKÜKo 3-2-1-82-14 (p 18).

⁷⁶ RKÜKo 3-2-1-82-14 (p 26).

⁷⁷ C.Symes. Submission to CAMAC on Corporate Social Responsibility and Human Rights (2006). Human Rights Law Resource Centre, p 13. Arvutivõrgus kättesaadav: [http://www.camac.gov.au/camac/camac.nsf/byheadline/pdfs/submissions_2/\\$file/csymes_csr.pdf](http://www.camac.gov.au/camac/camac.nsf/byheadline/pdfs/submissions_2/$file/csymes_csr.pdf) (11.03.2016)

maksukohustuse rikkumist.⁷⁸ Avalik-õigusliku nõude olemusest lähtuvalt puudub riigil sissenõudjana eraõiguslikule võlausaldajale sarnane otsustusruum, kuna avalik-õigusliku nõude täitmisel ei ole olnud poolte vahel vabatahtlikkusele põhinevat suhet ning sissenõudja otsustusruum võib nõude sisust tulenevalt ka menetluse käigus olla piiratum.⁷⁹

Seega võib maksunõuet esitavat riiki käsitleda pankrotimenetluses ka täielikult eraldiseisva ja mittewabatahtliku osapoolena, kellel on unikaalne kohustus tagada riigi toimimine maksude kogumise kaudu.

Eeltoodud kaalutlustest tulenevalt on mitmed riigid (sh varasemalt ka Eesti) pidanud vajalikuks anda maksunõudele eesõigusnõude staatus.⁸⁰ Lisaks riigi fiskaalsetele eesmärkidele, on leitud, et maksunõude mitte-eelistamine pankrotimenetluses võib viia hüvede ebaõiglase ümbertõstmiseni maksumaksjatelt pankrotivõlausaldajatele. Lisaks on arvatud, et maksunõude käsitlemisel tavapärase nõudena viib kõrgema sissetulekuga võlausaldajate eelistamiseni, kuivõrd see võib toimuda madalama sissetulekuga võlausaldajate arvel.⁸¹ Samas on viimastel aastakümnetel aset leidnud oluline paradigma muutus, mis on mitmetes riikides (ka Eestis) kaasa toonud maksunõude eesõiguse tühistamise. Tuline arutelu maksunõude eelistamine või mitte-eelistamine küsimuses ei ole endiselt lõppenud, mistõttu on autori arvates põhjendatud järgnevalt käsitleda nii Eesti kui välisriikide praktikas esiletoodud maksunõude eesõiguse poolt- ja vastuargumente.

⁷⁸ F. Hill (Viide 40) p. 150.

⁷⁹ A. Alekand. Proportsionaalsuse printsiip põhiõiguste riive mõõdupuuna täitemenetluses, Doktoritöö, 2009, lk 17.

⁸⁰ B.K. Morgan, Should the Sovereign Be Paid First? A Comparative International Analysis of the Priority for Tax Claims in Bankruptcy, 74 AM. BANKR. L.J. p 465–69

⁸¹ F. Hill (Viide 40) p. 179.

2. Maksunõude erikohtlemise kaalutlused

2.1. Maksunõuete mitte-eelistamist toetavad argumendid

2.1.1. Maksunõuete mitte-eelistamise võimalikkust toetavad argumendid.

Pankrotiseadused võivad omistada eesõigusi teatud nõuetele (peamiselt tagamata nõuetele), mis seetõttu kuuluvad rahuldamisele enne teisi tagamata (või vähem eelistatud) nõudeid. Erialakirjanduses on asutud seisukohale, et eesõigusnõuded, mis põhinevad tihti erinevatel sotsiaalsetel ja poliitilistel eelistustel mõjutavad võlausaldajate võrdse kohtlemise ehk pari passu põhimõtet. Samuti kahjustavad eesõigusnõuded teisi tavaliste nõuetega võlausaldajaid vähendades pankrotivara väärtust, mis kuuluks eesõigusnõuete puudumise korral jagamisele kõikide võlausaldajate vahel.⁸²

Esmatähtsaks maksunõude eesõiguse tühistamist toetavaks argumendiks on õiguskirjanduses peetud kõikide eesõigusnõuete põhimõttelist vastuolu võlausaldajate võrdse kohtlemise ning kollektiivsuse printsiibiga.⁸³ Näiteks on professor Paul Varul leidnud, et pankrotiloogika seisukohalt ei tohiks eesõigusnõudeid üldse olemas olla. Professor Varul on seisukohal, et pankroti põhimõte seisneb võlausaldajate võrdsetesse tingimustesse viimises olukorras, kus kõigi kreditoride nõuete rahuldamiseks puuduvad vahendid, mistõttu ei klapi eesõigusnõuded mitte kuidagi nimetatud loogikasse.⁸⁴ Ka Eesti seadusandja luges 2004.a. uue pankrotiseaduse vastuvõtmisega sätestatud maksunõude eesõiguse tühistamise peamiseks argumendiks vastuolu võrdse kohtlemise põhimõttega. Muudatuse põhjendamisel leiti, et riigile eelisseisundi andmisest on loobunud enamikes Euroopa riikides, kuivõrd tegelikult ei eksisteeri ühtki sisulist põhjust, miks peaks riik võlausaldajana olema paremas olukorras kui ülejäänud kreditorid. Kuivõrd tavaline võlausaldaja, kes ei ole oma nõudeid piisavalt kiiresti maksma pannud, riskib võlgniku pankroti ning seega suuresti oma nõude kaotamisega, siis ei tohiks sellist privileegi lubada ka riigile: selline käsitus oleks vastuolus võlausaldajate võrdse kohtlemise printsiibiga.⁸⁵

⁸² UNCITRAL-i mudelseadus. (Viide 46), lk 271.

⁸³ B.Day. „Better than nothing. Limiting the priority for taxes in insolvency. To Enhance unsecured creditor recoveries. p 4. - <https://www.iiiglobal.org/sites/default/files/barbara%20day%20limiting%20priority.pdf> (12.04.2016).

⁸⁴ Justiitsminister Paul Varul'i sõnavõtt Eesti Vabariigi pankrotiseaduse muutmise seaduse eelnõu esimene lugemine VIII RIIGIKOGU STENOGRAMM, III ISTUNGJÄRK. Kolmapäev, 12. juuni 1996, kell 14:00. Arvutivõrgus kättesaadav:

<http://www.riigikogu.ee/?op=steno&stcommand=stenoqramm&date=834577200&pkpkaupa=1&paevakord=1900003271> (23.03.2015).

⁸⁵ Seletuskiri (1085 SE I). (Viide 73).

Lisaks vastuolule võrdse kohtlemise printsiibiga esineb maksunõude eesõiguse tühistamise toetuseks veel teisi täiendavaid argumente. Professor Oei jaotab maksunõude eesõiguse tühistamist toetavad täiendavad põhistused peaaegslikult kahte kategooriasse:

1. Majandusliku tõhususe argumendid.
2. Diversifikatsiooni (riskide hajutamise) argumendid.⁸⁶

Oei seob majandusliku tõhususe argumendi seisukohaga, mille järgi mõjuvad eesõigusnõuded negatiivselt eraõiguslike võlausaldajate majanduskäitumisele laiemalt. Ebasoodne mõju suurendab omakorda võlgniku kulutusi, mistõttu võib maksunõude eesõiguse tühistamine olla tõhusaks meetmeks majanduse elavdamisel.⁸⁷

Õiguskirjanduses on avaldatud mitmeid ülalesitatud majandusliku tõhususe argumendi olulisust rõhutavaid seisukohti. Näiteks leiab professor Jack Williams, et eesõigusnõuded vähendavad tavalistele võlausaldajate määratavat jaotist, mis omakorda raskendab võlgniku tervendamist.⁸⁸ Nimelt võib maksunõude eesõigus kaotada ära restruktureerimiseks vajamineva ressursi.⁸⁹ Tavalised võlausaldajad ei ole vähese jaotise tõttu huvitatud seetõttu ka läbirääkimiste pidamisest. Samuti vähendab maksunõuete prioriteet krediidi kättesaadavust ning tõstab laenude hinda, seoses väikese kapitaliga võlgnike suurenenud maksejõuetuse tekkimise riskiga.⁹⁰

Tõhususe argumendile on viidanud ka Rahvusvaheline Valuutafond, märkides et eesõigusnõuded peavad põhimõtteliselt olema formuleeritud maksejõuetusmenetluse tühistamise eesmärgil. Seadusjärgsete eesõigusnõuete kasutamine pankrotiseadustes peaks pankrotimenetluse tõhususe õõnestamise vältimise eesmärgil, olema minimaalne.⁹¹ Maailmapanga juhistes leitakse täiendavalt, et seadusandjad peaksid vastu seisma kiusatusele levitada erihuvidest lähtuvad eesõigusnõudeid, mis ei baseeru laialt omaksvõetud sotsiaalpoliitikal. Kuigi maksude kogumise eesmärgil sätestatud maksunõuete prioriteet lähtub avalikust huvist, tekitab eelistamine selge konkurentsi erahuvidega.⁹²

⁸⁶ S.Oei. Taxing Bankrupts. 55 Boston Colledge Law Review, 2014, p 396.

⁸⁷ Ibid.

⁸⁸ J.F.Williams, Rethinking Bankruptcy and Tax Policy, 3 Am. Bankr. Inst. L. Rev.1995, p 153.

⁸⁹ C. Symes. Reminiscing the taxation priorities in insolvency. Journal of the Australasian Tax Teachers Association. Vol 1 no 2. 2005, p 446.

⁹⁰ S.Oei. (Viide 86), p 396.

⁹¹ Orderly & Effective Insolvency Procedures (Viide 29), p 50.

⁹² The World Bank. Principles and Guidelines for effective insolvency and creditor rights systems, 2001, p 44. - http://www.worldbank.org/ifa/ipg_eng.pdf (28.03.2016).

Vastuargumendina eeltoodule saab esitleda UNCITRAL-i mudelseaduses märgitud teesi, mille järgi võiks maksunõude eelistamine olla majanduse elavdamise ja tõhususe aspektist hoopis kasulik. Väidetakse, et eesõiguse olemasolu kaudu saab riigi maksuvõim ettevõtjate suhtes olla vastutulelikum, nõustudes näiteks raskustes ettevõtetega sõlmima pankrotieelseid kokkuleppeid maksukohustuste ajatamises.

Siiski leitakse UNCITRAL-i mudelseaduses, et ka taoline käsitus ei osutu lõppkokkuvõttes majanduslikus mõttes tulemuslikuks. Puudulik maksukogumine rikub ühetaolist maksuseaduste rakendamist ning kujutab endast teatud riikliku toetuse vormi, õõnestades korraldust, mida efektiivne maksejõuetuse süsteem on loodud kaitsma. Maksunõude eesõigus võib põhjustada maksuvõimude passiivsust võlgnike monitooringul ja võlgnikelt maksude kogumisel, mis seeläbi võib kaasa tuua ettevõtete pankrotistumisi.⁹³

Laiemat majanduslikku tõhusust kahjustab ka maksunõude eelistamise tagajärjel tekkiv oht maksukohustuste akumuliseerumiseks. Eesõigustatud positsioonist tingituna võib maksuhalduri huvi maksukohustuse suurenemise peatamiseks osutada leigeaks, mis omakorda vähendab hiljem jaotatavat pankrotivara.⁹⁴ Inglise õiguskirjanduses märgitakse, et taoline maksuhalduri stiimuli puudumine maksude kogumisel, süvendab erasektori antipaatiat riigi maksuvõimude vastu.⁹⁵ Eesõiguse kaudu riigipoolne pankroti mõjutustest isoleerimine, võib võlausaldajatele luua silmakirjaliku kuvandi kogu pankrotisüsteemist.⁹⁶

Vastuargumendina võiks autori arvates esitleda Ameerika Ühendriikides valitsevat arusaama, kus leitakse, et juhul kui võlgnik on maksejõuetu, kannatavad võlgniku võlausaldajad juba eelduslikult niikuinii, mistõttu peaksid kõikide teiste võlausaldajate nõuded jääma riigi omadest tahapoole avaliku huvi parema kaitsmise eesmärgi tõttu.⁹⁷ Ühendriikides on maksunõuete prioriteeti sätestavat normi peetud konstitutsiooniliseks õigusnormiks, kuivõrd nimetatu viitab Ameerika Ühendriikide Kongressi kohustusele rakendada kõiki mõistlikke meetmeid rahvusliku vara kaitsmiseks. Ameerika Ühendriikides sätestati maksunõuete

⁹³ UNCITRAL-i mudelseadus (Viide 46), 273.

⁹⁴ Australian Law Reform Commission, Report No. 45 General Insolvency Inquiry, Harmer Report Chapter 15, p 300. - <http://www.austlii.edu.au/au/other/lawreform/ALRC/1988/45.html> (24.04.2016).

⁹⁵ B. Carruthers. T. Halliday. Rescuing Business The Making of Corporate Bankruptcy Law in England and the United States (Clarendon Press, Oxford, 1998), p 223.

⁹⁶ J.F. Williams, Rethinking Bankruptcy and Tax Policy, 3 Am. Bankr. Inst. L. Rev. 1995, p 153.

⁹⁷ The Unsolved Problems In Priority For Federal Tax Claims," Indiana Law Journal: Vol. 30: Iss. 4, Article 5. 1995, pk 481. - <http://www.repository.law.indiana.edu/ilj/vol30/iss4/5>.

eesõigus pankrotimenetluses juba 1797 aastal ning on eri variatsioonidega kehtiv tänapäevani.⁹⁸

Seega oli USA seadusandja autori arvates seisukohal, et võlausaldajatele tekib igal juhul kahju olenemata sellest, kas maksunõue on eelistatud või mitte. Vältimatult tekkiva kahju vähendamine ei kaalu üles maksunõuete sissenõudmisega seotud avaliku huvi kaitset.

Samas erinevalt USA-st, on näiteks Saksamaa Liitvabariigi ja Ühendkuningriigi seadusandjad tänaseks maksunõuete prioriteedistaatuse pankrotimenetlustes tühistanud.⁹⁹ Saksamaa seadusandja hinnangul ei võinud maksejõuetusnormid luua isikutele eriõigusi, mistõttu ainsad prioriteedid peaksid leiduma pankrotimenetlusi mitte-puudutavates seadustes. Saksamaal käsitleti maksunõude eesõiguse tühistamise eesmärgina tagatiseta võlausaldajatele väljamaksete suurendamist.¹⁰⁰ Ühendkuningriigis põhjendati 2002.a. maksunõude eesõiguse tühistamist nii võlausaldajate õiglase kohtlemise eesmärgi kui asjaoluga, et eesõigusnõuded pankrotimenetluses pärinevad 19 sajandist. Täiendavaks põhjuseks oli muuhulgas asjaolu, et teiste õiguskultuuride suund viimastel aastatel, sealhulgas Austraalias ja Saksamaal, toetas mistahes eesõigusnõuete tühistamist.¹⁰¹

Autor nõustub eelnevalt väljatoodud argumendiga, mille kohaselt maksunõude eesõigus nõrgestab eelduslikult tavalistele võlausaldajate lootust nõude rahuldamisele ning süvendab võlausaldajate passiivsust ning tahtmatust osaleda pankrotimenetluses võlgniku tervendamise eesmärgil. Hoolimata maksude täiendavast laekumisest, võib võlausaldajate huvipuudus, lootusetus ning soovimatus leida reorganiseerimisvõimalusi, olla lõppkokkuvõttes riigile majanduslikult veelgi kahjulikum. Autor leiab, et lisaks võimalikule riigi eelistamisest tekkivale emotsionaalsele ebaõiglustundele (mis samuti ei saa olla riigi huvides), tõstab maksunõude eesõigus tagatiseta laenude väljastamise hindu. Tõenäoliselt ei ole krediidi hinna tõus märkimisväärne, kuid kindlasti mitte olematu. Krediidi kallinemine omakorda ei saa iseenesest olla majandust elavdavaks teguriks. Seega asub autor seisukohale, et maksunõude eesõiguse tühistamine parandab majanduslikku tõhusust.

⁹⁸ B.K. Morgan (Viide 80) p 26.

⁹⁹ S.Oei. (Viide 86), p 379.

¹⁰⁰ K.Kamlah, The New German Insolvency Act: Insolvenzordnung 1996. 70 AM. BANKR. L.J, p 420.

¹⁰¹ Department of Trade and Industry White Paper, Productivity and Enterprise, Insolvency – A Second Chance, Cm 5234, July 2001. -

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/263523/5234.pdf (26.03.2015).

Huvipakkuv on autori arvates eelpool mainitud USA õiguskirjanduses toodud väide, mille kohaselt on maksujõuetuse kaudu võlausaldajad kahjustatud juba sedavõrd palju, mistõttu ei omaks täiendav maksunõude eesõigusest tingitud kahju enam võlausaldajatele märkimisväärset tähendust. Näiteks Eestis, kus maksunõuet eesõigusnõudena ei käsitata, näitab 2013.a. läbiviidud maksejõuetuse menetlemise tõhususe uuring, et pankrotimenetluse tulemusel rahuldatavate nõuete osatähtsus on üldjuhul väga madal. 31% juriidiliste isikute pankrotijuhtudel jäävad tunnustatud nõuded 95 või enama protsendi ulatuses rahuldamata ning 12% juhtudel rahuldatakse tunnustatud nõuetest 5 - 10%. Vaid 9% juhtudest on rahuldatud üle 50% nõudest. Samuti on juriidilise isiku suhtes esitatud pankrotiavalduste läbivaatamise menetlustest 58% lõppenud raugemisega¹⁰² Autori arvates viitab eelnev uuring murettekitavale olukorrale, kus hoolimata maksunõude eesõiguse tühistamisest, tekitab võlgniku maksejõuetus võlausaldajatele ikkagi märkimisväärset kahju. Taoline tendents tekitab autori hinnangul õigustatud küsimuse, kas maksunõude eesõiguse tühistamine omab siiski arvestatavat mõju majandusliku tõhususe aspektist, kuivõrd ulatuslikult raugivate pankrotimenetluste suur osakaal jätab võlausaldajate nõuded reeglina täielikult rahuldamata ka maksunõude mitteelistamise korral? Ühtlasi ei saa pankrotivara puudumisel võlausaldajad olla motiveeritud pidada läbirääkimisi võimalikes reorganiseerimisküsimuses. Autor on siiski seisukohal, et olukorras, kus nõuete rahuldamise protsent on niigi madal, süvendaks maksunõude eelistamine võlausaldajate lootusetust ning usaldamatust õigussüsteemi vastu veelgi. Samal ajal, arvestades varade puudumist, oleks vaevumärgatav nii maksunõude rahuldamise määr kui eelnevast tulenev riiklik kasutegur. Seega asub autor seisukohale, et maksunõude eelistamine varatutes pankrotimenetlustes muudaks maksejõuetusmenetlused võlausaldajate jaoks veelgi ebaõiglasemaks, mida ei saa õigustada ka avaliku huvi teoreetilise kaitsmise eesmärgil.

Lisaks käsitlemist leidnud majanduslikku tõhusust puudutavatele põhistustele, toetavad maksunõude mitte-eelistamist eelnevalt mainitud diversifikatsiooni (riskide hajutamise) argumentid. Nimetatud argumentide kohaselt on riik maksupoliitika ning seadusandluse kaudu võimeline hajutama eesõiguse kaotamisest tulenevaid ebasoodsaid mõjutusi, pannes maksukohustused teiste maksumaksjate kanda.¹⁰³ Lisaks, riigi suutlikus koguda maksutulu kõikidelt riigis resideerivatelt isikutelt, võimaldab riigil end eraõiguslike kreditoridega

¹⁰² Maksejõuetuse menetlemise tõhususe uuring. uuringu teostaja: AS PricewaterhouseCoopers Advisors. 2013, lk 7. - http://www.just.ee/sites/www.just.ee/files/elfinder/article_files/maksejouetuse_menetlemise_tohususe_uuring_0.pdf (03.04.2016).

¹⁰³ S.Oei, (Viide 86) p 399.

võrreldes oluliselt paremini kindlustada. Samal ajal võib mõnele võlausaldajale olla laostavaks isegi ühe võlgniku pankrotistumine.¹⁰⁴ Näiteks on väidetud, et maksunõuete pretsedenditu ning eesõiguse kaudu veelgi tugevamaks saanud jõud, ründab pankrotimenetluses just neid võlausaldajaid, kellele tegelikult on ebaõnn juba osaks langenud.¹⁰⁵

Veelgi enam, lisaks suutlikkusele hajutada maksunõude eesõiguse tühistamisest tulenevaid riske, mõjutab maksunõue eesõiguse tühistamine riiki üksnes ebaolulisel määral. Nimelt moodustavad pankrotimenetlustes saadavad väljamaksed riigi kogutulude hulgast väheolulise osa. Samas, võib mõnele eraõiguslikule võlausaldajale maksunõude eesõiguse tõttu väljamaksmata jääv jaotis olla määrava tähtsusega.¹⁰⁶ Ühendkuningriigi maksunõude eesõigust käsitlevas kohtuasjas *Admiralty v. Blair's Trustee* pidas Lord Anderson õigustamatuks koormata üksikisikuid üldise heaolu nimel ning seda eriti olukorras, kus üldine kasu on sisuliselt nullilähedane, kuid individuaalne kahju märkimisväärne.¹⁰⁷

Eelviidatud väidet toetab ka statistika. Näiteks oli Eestis väljakuulutatud pankrotimenetlustesse 2015 aasta lõpu seisuga kaasatud ca 72 miljonit eurot maksunõudeid ning pankrotimenetlustest laekus maksuametile aasta jooksul 3,38 miljonit eurot.¹⁰⁸ Arvestades, et 2015 aastal moodustusid Eestis laekunud maksutulud moodustasid kokku ca 6,1 miljardit eurot, ei saa pankrotimenetluses esitatud maksunõuete bilansilist mahtu summas 72 miljonit eurot ning laekumist summas 3.38 miljonit eurot tõepoolest pidada märkimisväärseks osaks maksutulude kogumahtu arvestades. Arvestades eelnevalt käsitletud varatute pankrotimenetluste äärmiselt suurt hulka ning puutumatuks jäävaid pandivõlausaldajate nõudeid Eesti näitel, ei ole autori hinnangul põhjust väita, et maksunõude eelistamise korral oleks maksulaekumiste ulatus pankrotimenetluste kaudu oluliselt suurem. Autori arvates on ühingute pankrotistumise tõttu maksulaekumiste vähenemisest tulenev materiaalne kahju riigi kogutulubaasi arvestades väheoluline, mistõttu on kõnealune argument igati asjakohane. Täiendavalt väidetakse õiguskirjanduses, et riigi maksunõude eesõiguse tühistamisest tulenev kahju väheneb hiljem pankrotivõlausaldajatelt saadavate

¹⁰⁴ W.T. Plumb, Jr. Federal Liens and Priorities—Agenda for the Next Decade, 77 YALE L.J. 1967, p 244.

¹⁰⁵ Report on the Crown as Creditor: Priorities and Privileges (Report No LRC 57, Vancouver, October 1982), p 31. - <http://www.bcli.org/sites/default/files/LRC57-Crown as Creditor.pdf> (15.04.2016).

¹⁰⁶ K.B.Day „Better than nothing. Limiting the priority for taxes in insolvency. To Echance unsecured creditor recoveries. p 4. - <https://www.iiiglobal.org/sites/default/files/barbara%20day%20limiting%20priority.pdf> (12.04.2016).

¹⁰⁷ Report on the Crown as Creditor: (Viide 105), p 31.

¹⁰⁸ Maksu- ja Tolliameti kokkuvõte 2015. Aastast. Pressimaterjalid. 01.02.2016. lk 5. - http://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/uudised-pressiinfo/pressimaterjalid/faktileht_mta_2015_a_kokkuvote.pdf (20.03.2016).

maksulaekumiste arvel, kelle nõue saab eesõiguse tühistamisest tingituna rahuldatud suuremas osas.¹⁰⁹ Seega on riigile maksunõude eesõiguse tühistamisest tekkiv lõplik kahju ülima tõenäosusega esialgsest arvestuslikust kahjust veelgi väiksem.

Teatud aspektist võib kõnealune põhistus osutada pankrotimenetluse põhimõtteid arvestades mõnevõrra vastuoluliseks. Nimelt on välismaises õiguskirjanduses leitud, et kõnealune „minimaalse kahju“ argument lähtub eeldusest, justkui oleks vaesemate võlausaldajate huvid kaitsmisväärsamad kui jõukamate võlausaldajate huvid. Seetõttu võiks justkui õigustada vaesemate võlausaldajate huvide eelistamist jõukamate eraõiguslike kreditoride huvidele.¹¹⁰ Autori hinnangul oleks taoline vahetegu jõukamata ja vähemjõukamate eraõiguslike võlausaldajate vahel vastuolus võrdse kohtlemise põhimõttega. Samas, võttes arvesse riigi ja eraõigusliku isiku jõupositsioonide erinevust, oleks taolisel meetodil riigi samastamine eraõigusliku võlausaldajaga ka äärmiselt meelevaldne.

Lisaks võimalusele hajutada maksude laekumata jäämisest tulenevaid riske ning tekkiva kahju väheolulisust on riigil võimalik rakendada tavalistele võlausaldajatele kättesaamatuks jäävaid erimeetmeid maksukohustuste sissenõudmise efektiivsemaks muutmiseks. Riigil kui maksuhalduril on võimalik rakendada erinevaid sanktsioone, tõsta intressimäära, esitada teatud juhtudel maksunõue võlgniku juhatuse liikme vastu.¹¹¹ Ka Eesti seadusandja kasutas maksunõude eesõiguse tühistamise õigustamisel kõnealust argumenti. Pankrotiseaduse seletuskirjas sedastati, et riigil on võlausaldajana niigi äärmiselt tugev seisund riigi käsutuses oleva haldusaparaadi kaudu, mille abil saab teha ettekirjutusi ning kasutada muid meetmeid, mis teistele võlausaldajatele kättesaamatuks jäävad.¹¹² Kuigi tavalistel võlausaldajatel on samuti tagatud õiguslikud võimalused oma nõude maksmapanekuks juba pankrotieelsel ajal (analüüsides võlgniku maksekäitumist, tausta ning kindlustades end vajalikud määral tagatiste ja garantiidega), ei ole tavaliste võlausaldajatele kättesaadavad õiguskaitsevahendid kuidagi võrreldavad riigi kasutuses olevate instrumentidega.

¹⁰⁹ B.Stephanie. "Technically the King Can Do Wrong in Reorganizing Insolvent Corporations: Evidence from Canada." International Insolvency Review 13.2 (2004), p 132.

¹¹⁰ The Commission's Study Paper, Priority Debts in the Distribution of Insolvent Estates: An Advisory Report to the Ministry of Commerce. Wellington, 1999.p 32 - <http://www.nzlii.org/nz/other/nzlc/sp/SP2/SP2.pdf> (5.04.2016).

¹¹¹ K.Day.K.B (Viide 83), p 4.

¹¹² Seletuskiri (1085 SE I). (Viide 73).

Lisaks eeltoodule, peetakse riigi eesõigusnõuet sisuliselt juba aegunud anakronismiks, mille algne päritolu oli seotud nn. kuninga jumaliku õigusega.¹¹³ Tõepoolest, näiteks Inglismaal sätestas juba 1215 vastuvõetud põhiseaduslik akt Magna Charta Libertatum kuninga eesõiguse oma nõude rahuldamiseks võlgniku surma korral enne testamendi täitmist.¹¹⁴ Tänapäeval ei kuulu taoline kuninglik privileeg demokraatlike õiguskultuuride juurde, mistõttu on leitud, et see tuleks lihtsalt kõrvale heita.¹¹⁵

Kokkuvõtvalt nõustub autor kõikide eelnevalt käsitlemist leidnud argumentidega. Riigi efektiivse toimimise kaudu majanduskasvu edendamine, peab olema ka maksulaekumiste tõhustamise laiem eesmärk. Autor on seisukohal, et kui maksunõude eelistamisel pankrotimenetluses tegelik majanduslik kasu puudub ning samal ajal kahjustatakse eelistamise läbi eraõiguslike isikute huve, ei saa maksunõude eelistamine pankrotimenetluses olla õigustatud.

Lisaks peegeldavad mainitud põhistused autori arvates ka mõnevõrra liberalistlikku mõtlemisviisi, kus olulisel kohal on nn võrdsustav õiglus, „õhem“ riigihaldusstruktuur ning isiku huvide eelistamine riigi huvidele. Lisaks on oluline rõhutada, et mistahes seadusjärgsed eesõigusnõuded peaksid olema võimalikult suure konsensusega ühiskonnas omaks võetud, kuivõrd tegemist on ennekõike sotsiaalpoliitiliste instrumentidega. Erasektori vastuseis maksunõude eesõigusele on ülaltoodud allikatest nähtuvalt igati mõisteta. Kuivõrd maksunõude eelistamisest saadav otsene hüve on ka tegelikult marginaalne, võib erasektori vastuseisu pidada autori hinnangul ka objektiivselt mõisteta.

Hoolimata mitmete Euroopa riikide suundumusest maksunõude eesõiguse tühistamise poole¹¹⁶, kehtib maksunõude prioriteet endiselt näiteks Venemaal, Lätis, Leedus ja Hollandis.¹¹⁷ Seetõttu ei saa arutelu nimetatud küsimuses olla täielikult lõppenud. Õiguspoliitistel otsustustel võivad olla ka kaudsed tagajärjed ja mõjud otsustusega puutumuses olevatele subjektidele või õigusinstituutidele laiemalt. Seega tuleb maksunõude eesõiguse tühistamise kõiki mõjusid käsitleda kindlasti ka laiemat konteksti arvesse võttes. Kindlasti on lõpliku

¹¹³ The Commission's Study Paper, (Viide 110), p 32.

¹¹⁴ T.E. Tomlins. The Law-dictionary: Explaining the Rise, Progress, and Present State, of the British Law : Defining and Interpreting the Terms Or Words of Art : and Also Comprising Copious Information on the Subjects of Trade, and Government, 3. Köide. R.H. Small, 1836, p 361.

¹¹⁵ The Commission's Study Paper. (Viide 110),p 32.

¹¹⁶ K.Day.K.B (Viide 83), p 5.

¹¹⁷ R. Zulman. Tax priorities under national laws. Newsletter Insolvency, restructuring and creditors rights. 2006. Vol 16. Nr 2, p 5.

otsustuse tegemiseks vajalik analüüsida, millised õiguslikud tagajärjed võiksid olla maksunõude eesõiguse tühistamisel laiemalt.

Kuivõrd maksunõude eesõigust mittetoetavad õigusteadlased toovad eesõiguse tühistamise toetamise põhiargumendina esile ennekõike vastuolu pankrotimenetluses olulisimaks printsiibiks loetava võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõttega, peab autor vajalikuks analüüsida nimetatud argumenti põhjalikumalt.

2.1.2. Maksunõude eesõiguse vastuolu võlausaldajate võrdse kohtlemise ja kollektiivsuse põhimõttega

Üheks maksejõuetusõiguse esmaseks sihiks on tagada võlgniku vara aus ja õiglane jaotamine võlausaldajate vahel, vältimaks kreditoridevahelisi konflikte. Valdav enamik õigusteoreetikuid on leidnud, et kollektiivsuse printsiip ning võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõte on nimetatud eesmärgi saavutamise fundamentaalseks alustalaks.¹¹⁸ Kuivõrd maksunõuetelt eesõigusnõude staatuse eemaldamise põhistamisel on õigusteoorias tuginetud ennekõike võrdse kohtlemise printsiibi rikkumise argumendile, käsitleb autor järgnevalt võrdse kohtlemise põhimõtte kui printsiibi tähendust ning püüab leida vastust küsimusele, kas maksunõuetele eesõigusnõude staatuse omistamine siiski võrdse kohtlemise põhimõtet rikub.

Maksejõuetusõiguses kehtiv võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõte tuleneb ladina keelsest väljendist pari passu, mis tähendab võrdset positsiooni.¹¹⁹ Seega on võlausaldajate võrdne kohtlemine tuntud ka kui pari passu põhimõttena, mida kohaldatakse just varade jaotamise puhul. Pari passu printsiip on kohaldatav kõikides maksejõuetusmenetlustes, mille raames toimub võlgniku vara jaotamine tema võlausaldajate vahel.¹²⁰ Professor Seligson on defineerinud pari passu põhimõtet järgmiselt: „Võrdsus on õiglus ning see maksiim on pankrotimenetluse peamine motiiv – üks pankrotimenetluse nurgakividest. Kõik võlausaldajad, kes asetsevad võrdsel astmel on õigustatud osalema pankrotivara jagamisel võrdsetel alustel“. ¹²¹ Riigikohus on võrdse kohtlemise põhimõtet sisustanud seadusandja eesmärgiga panna kõik võlausaldajad alates pankroti väljakuulutamisest võimalikult

¹¹⁸ R.Goode.R Principles of Corporate Insolvency Law (3rd ed, Sweet & Maxwell, London, 2005) p 79.

¹¹⁹ R.J.Mokal, 'Priority as Pathology: The Pari Passu Myth. 60 (3) (November 2001) Cambridge Law Journal, p 581.

¹²⁰ R. Calnan. Proprietary Rights and Insolvency. Oxford 2010, p 3.

¹²¹ A.Keay. Preferential debts in corporate insolvency: a comparative study. International Insolvency Review Volume 10, Issue 3, 2001, p 167.

võrdsesse olukorda, sõltumata sellest, millist liiki nõuded neil on või millal nõue muutub sissenõutavaks.¹²²

Võlausaldajate võrdsuse põhimõte tähendab nii materiaalsel võrdsust ehk võrdsete kohtlemist võrdselt ja ebavõrdsete kohtlemist ebavõrdselt kui ka formaalsel võrdsust ehk võrdsete ja ebavõrdsete ühesugust kohtlemist. Algselt tähendas võrdsus materiaalses mõttes seda, et kõikidele võlausaldajatele kuulus nende nõuete suhtelise määra järgi arvestatav osa võlgniku varast. Selles tähenduses kasutatakse võrdsuspõhimõtte kohta mõnikord ka nimetust „jaotuspõhimõte“.¹²³

Võlausaldajate võrdse kohtlemise printsiip baseerub ideel, mille kohaselt samaväärsete õigustega võlausaldajaid koheldakse kollektiivse menetluse raames samadel alustel.¹²⁴ Kollektiivse menetluse eeliseks on soodsama positsiooni ära võtmine ajaliselt esimesena nõude esitanud pankrotivõlausaldajalt, mis omakorda aitab pankrotimenetluses osalejatel vältida kulukat ja aeganõudvat võlgniku maksujõulisuse kestvat jälgimist. Kollektiivne menetlus takistab ebaökoonoomset ja ebatõhusat võlgniku varade võõrandamist üksikute võlausaldajate poolt. Kollektiivse süsteemi põhitunnuseks on administratiivse kasuteguri loomine pankrotimenetluse ajal. Eeldatakse, et mitmed võlausaldajad on pankrotimenetluse ajal riskikartlikud ning eelistavad nõuete rahuldamist kasvõi väiksemas, aga selgelt kindlamas osas. Tegelikult peaks kollektiivne pankrotimenetlus kaasa tooma suurenenud pankrotivarade kogumi. Teisisõnu peaksid kõikidele pankrotivõlausaldajatele väljamakstud summad olema suuremad, võrreldes sellega, mida võlausaldajad oleksid saanud individuaalselt nõuete sissenõudmise korral. Vastutasuks nimetatud eelistele on võlausaldajad nõus loobuma eraldiseisvalt nõuete sissenõudmisest, tuginedes kollektiivsuse põhimõttele.¹²⁵

Pari passi printsiip omab küll fundamentaalset tähtsust, see põhimõte ei ole absoluutne. Õiguspoliitilistel kaalutlustel võimaldab maksejõuetusõigus teatud kõrvalekaldeid.¹²⁶ Maksejõuetusõigus peab nimelt võimalusel limiteerima maksejõuetuse eelselt kehtestatud õiguste ja huvide ümberkujundamist säilitamaks isikute õigustatud ootus nii suures ulatuses kui võimalik.¹²⁷ Austraalias eesõigusnõudeid käsitleva Harmer'i raporti järgi on mistahes

¹²² RKTko 3-3-1-39-05.

¹²³ T.Saarma (Viide 15), lk 354.

¹²⁴ The World Bank. Principles and Guidelines. (Viide 92) p 26.

¹²⁵ H. Anderson. Theory and Reality in Insolvency Law: Some Contradictions in Australia' Vol 27 Company and Securities Law Journal, 2009, p 510.

¹²⁶ R. Goode. (Viide 30), p 64.

¹²⁷ The World Bank. Principles and Guidelines. (Viide 92), p 41.

kõrvalekaldumist pari passu põhimõttest võimalik heaks kiita üksnes juhul kui kõrvalekaldumist toetavad selgelt defineeritud printsiibid, strateegiad ning üldine avalik arvamus.¹²⁸ Samuti, olenemata pari passu printsiibi kui pankrotiõiguse nurgakivi staatuse kinnistumisest teoreetilises kirjanduses, on viimastel aastatel mitmed õigusteadlased pidanud pari passu printsiibi ühemõttelist kohaldumist pankrotimenetlustes ka olemuslikult küsitavaks ning on ilmnenud kahtlused traditsioonilise pari passu printsiibi kohaldumise põhimõttelises kehtivuses.

Look Chan Ho on seisukohal, et pari passu printsiip esineb õigusteoorias kahes versioonis. Esiteks, konventsionaalses tähenduses mõistetakse pari passu printsiibi all kõikide pankrotieelselt võrdsel tasandil asetsevate võlausaldajate võrdset kohtlemist pärast pankroti välja kuulutamist, jagades võlgniku vara võlausaldajate vahel võrdeliselt pro rata baasil (vastavalt nõude suurusele). Konventsionaalses ehk traditsioonilises mõttes moodustavad eesõigusnõuded ja madalamates järkudes asetsevad nõuded erandi pari passu printsiibist.¹²⁹ Samas väidab professor Mokai, et nõndanimetatud õiglase reegel, mille alusel toimub kõikide võlausaldajate võrdne kohtlemine pankrotimenetluses, tegelikkuses puudub. Seda põhjusel, et pari passu printsiip ei kohaldu pandivõlausaldajatele ning eesõigusnõuetega võlausaldajatele. Mokai on seisukohal, et pari passu põhimõtte ei sisusta piisava selgusega õiguslikku olukorda varade jagamisel, ei kehtesta maksejõuetuse kohustuslikke regulatsioone, ega vormi pankrotiseadust mistahes viisil.¹³⁰ Seega leiab Mokai, et maksujõuetusõiguses kasutatava pari passu kohaldamise eesmärk on suunatud teatud õigluse saavutamisele, mitte niivõrd formaalsele võrdsusele, mille järgi tuleks kõiki võlausaldajaid kohelda võrdselt.¹³¹ Sarnasel seisukohal on ka professor Jan Dalhuisen, kelle arvates ei ole tänapäevase pankrotimenetluse eesmärgiks niivõrd võlausaldajate võrdne kohtlemine pankrotivarade jagamisel, vaid just võlausaldajate õiglase kohtlemine. Modernse pankrotimenetluse tuumaks on saanud hoopis võlausaldajate liigitamine ning eesõigusnõuete kehtestamine, lähtudes õigluse põhimõttest. Dalhuisen'i arvates kehtib võlausaldajate võrdne kohtlemine üksnes samaliigiliste võlausaldajate vahel.¹³² Professor Goode leiab, et tegelikkuses on pari passu põhimõtte tema algupärase tähenduses raskelt kahjustatud pandiga tagatud nõuete ning seadusandja poolt

¹²⁸ Australian Law Reform Commission, Report No. 45 General Insolvency Inquiry, Harmer Report Chapter 15, p 291. - <http://www.austlii.edu.au/au/other/lawreform/ALRC/1988/45.html>

¹²⁹ H.Look. Chan, Goode's Swan Song to Corporate Insolvency Law - A Review of Principles of Corporate Insolvency Law by Professor Sir Roy Goode (November 10, 2005), p 12.

¹³⁰ R.J. Mokai (Viide 119), p 584.

¹³¹ Ibid.

¹³² J.Dalhuisen, J. Dalhuisen on Transnational Comparative, Commercial, Financial and Trade Law Volume 3: Financial Products, Financial Services and Financial Regulation. Bloomsbury Publishing 2014, p 1.1.9.

eesõigusnõuete ulatusliku kasvu tõttu pankrotimenetlustes.¹³³ P.R.Wood on leidnud, et isegi äärmiselt põgus pankrotiõiguse ülemaailmne analüüs näitab, et praktikas pari passu reeglit sisuliselt mitte kusagil ei austata¹³⁴

Pari passu põhimõtte teist versiooni on nimetatud nn mitme-tasandiliseks võrdse kohtlemise põhimõtteks. Nimetatud versioon on korrektselt defineeritud UNCITRAL-i mudelseaduses, mille järgi nimetatakse pari passu põhimõtteks printsiipi, mille kohaselt tuleb kõiki samal õiguslikul tasemel asetsevad võlausaldajad kohelda võrdselt ning võlausaldajate nõuded tuleb rahuldada proportsionaalselt vastavalt nõuete järgule.¹³⁵ Mudelseaduse kohaselt peaksid riikide pankrotiseadused üldprintsiibina tagama, et sarnased nõuded rahldatakse pari passu printsiibi kohaselt.¹³⁶

Look Chan Ho arvates ei moodusta eesõigusnõuded, ega madalamal järgul asetsevad nõuded kaugelt ühtegi erandit mitmetasandilist pari passu põhimõtet (sarnaselt traditsioonilisele käsitlusele pari passu põhimõttest), vaid pari passu printsiip tegelikkuses avaldubki üksnes samaliigiliste nõuetega võlausaldajate võrdses kohtlemises. Look Chan Ho arvates eksisteerivad eesõigusnõuded põhjusel, et riigi maksejõuetuspoliitika on nõuded jaganud klassidesse. Miks seisavad ühte liiki võlausaldajad kõrgemal astmel on täielikult riikliku pankrotipoliitika küsimus. L.C.Hoo on veendunud, et mistahes nõuete klassifitseerimine ei riku mitmetasandilist võlausaldajate võrdse kohtlemise printsiipi.¹³⁷ Hoo on väga kriitiline traditsioonilise pari passu põhimõtte kehtivuses ja laiahaardelisuses, märkides, et üksnes õigusteadlaste korrutamine, et tegemist on fundamentaalse nurgakiviga pankrotiõiguses, mida ülemaailma tunnustatakse, et tähenda et see nii on.¹³⁸

Seega on traditsioonilises tähenduses pari passu kohaldamise võimatus tingitud justnimelt ulatuslike erandite olemasolu tõttu. Kuigi pari passu printsiibi algne idee on võlausaldajate formaalne võrdsus, tuleb autori arvates võtta arvesse just printsiibi tegelikku rakendumist õigussüsteemides. Autor nõustub Dalhulisen'i seisukohaga, mille järgi peaks pankrotimenetlus püüdlema mitte pelgalt formaalse võrdsuse, vaid just õiglase võrdsuse poole ehk võrdse kohtlemise poole selle materiaalses tähenduses. Mitmetasandiline pari passu

¹³³ R. Goode. Commercial Law (3rd ed. Butterworths, 2004), pp. 833-834.

¹³⁴ P.R Wood, The Law and Practice of International Finance: Principles of International Insolvency (2d ed. 2007), § 9-051, p 237.

¹³⁵ Ho, Look Chan. (Viide 129),p 12. UNCITRAL (Viide 46), p. 6.

¹³⁶ UNCITRAL (Viide 46), p. 276.

¹³⁷ Ho, Look Chan. (Viide 129), p 15.

¹³⁸ Ho, Look Chan. (Viide 129), p 24

printsii, milles on õiglasest eesmärgist lähtudes omal kohal ka eesõigusnõuded, peegeldab pankrotiõiguses valitsevat õiguslikku olukorda oluliselt täpsemalt, võrreldes traditsioonilise võrdse kohtlemise põhimõttega. Autor on seisukohal, et eesõigusnõuete olemasolu iseenesest ei riku võlausaldajate võrdse kohtlemise printsii, juhul kui eesõigusnõuete olemasolu on kaalukamate õigushüvede kaitsmise eesmärgil põhistatud. Autor ei jaga täies ulatuses eelnevalt töös mainitud professor P.Varul'i avaldatud seisukohta, mille järgi ei tohiks pankrotiloogika kohaselt eesõigusnõudeid üleüldse olemas olla. Kuivõrd pankrotimenetlus peab püüdlema võrdsuse poole selle materiaalses tähenduses ehk õigluse poole, ei ole välistatud ka teatud eesõigusnõuete vajalikkus kui eesõigusnõuded teenivad õiglase lõppeesmärgi huve. Õiguskirjanduses on leitud, et debatt kas maksunõue peaks pankrotimenetluses omama eelisõigust tavaliste tagamata nõuete üle, peegeldab erinevate lahendusvõimaluste olemasolu pankrotimenetluse struktuuris. Hill leiab, et maksunõude eelisõiguse probleemi ei ole võimalik lahendada kohaldades üheaegselt nii maksu- kui pankrotimenetluse eesmärgi. Pigem tuleks ennekoike arvesse võtta ärilise õigluse saavutamise eesmärgi.¹³⁹

Kui seadusandja pole mistahes põhjusel olnud suuteline kehtestama legislatiivseid instrumente sotsiaalselt vähemkaitstud võlausaldajate (näiteks töölepingulises suhtes olevad töötajad) õiguste kaitseks, ei saa autori arvates eesõigusnõuete eksisteerimist pidada sellisel juhul pankrotimenetluse aluspõhimõtteid murendavaks. Nimetatud juhul on küsimus siiski poliitilistes valikutes. Poliitilise valiku teesi toetab ka Maailmapanga vanemnõunik ning maksejõuetusõiguse ekspert õigusprofessor Dr. José M. Garrido Garcia¹⁴⁰, kes jõudis seisukohale, et riikide prioriteedisüsteem pankrotimenetluses ei ole mida muud kui väärtuste hierarhia, mis on läbi imbunud vastava riigi õigussüsteemi. See tähendab, et teatud võlausaldajate eelistamine maksejõuetusmenetluses on eelkõige poliitiline otsustus, mõjukate võlausaldajagruppide surve, õiguskultuuride eripära. Teadlik ning mitteteadlik valik edendada teatud väärtusi on peamisteks võtmeguriteks selgitamaks riikidevahelisi fundamentaalseid erinevuse nimetatud küsimuses. Kuivõrd prioriteedid on vastavas õigussüsteemis oluliste huvide hierarhia väljendus, oleks ebamõistlik arvata, et see sama huvide hierarhia, mis tihtilugu peegeldab vastava riigi poliitilisi huvisid, oleks kohaldatav kõikidele riikidele universaalselt.¹⁴¹ Seega juhul kui riigis kehtiv väärtussüsteem toetab poliitilise valikuna

¹³⁹ F. Hill (Viide 40), p. 179

¹⁴⁰ Dr. José M. Garrido Garcia. - <https://europeancompanylawexperts.wordpress.com/about/jose-garrido-garcia/> (24.04.2016)

¹⁴¹ J.Garrido. No Two Snowflakes the Same: The Distributional Question in International Bankruptcies., 46 Texas International Law Journal (2011), at p. 460.

maksunõudele eesõigusnõude staatuse kehtestamist ei ole autori arvates sellisel juhul *apriori* tegemist võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumisega pankrotimenetluses. Võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumine toimub siis kui riigi väärtussüsteem põhineb ebaõiglasel alusel ning puuduvad ratsionaalsed kaalutlused teatud nõuete klassi näiteks maksunõuete eelistamiseks.

Seega nõustub autor Ho Look Chan'i eelnevalt käsitletud seisukohaga, mille kohaselt ei riku nõuete eristamine eesõigusnõueteks ja tavalisteks nõueteks mitmetasandilist võlausaldajate võrdse kohtlemise printsiipi, kuivõrd tegemist on poliitiliste valikutega. Siiski tuleks eesõigusnõuete sätestamisel ka poliitilistel kaalutlustel lähtuda ennekõike materiaalse võrdsuse printsiibist, mille kohaselt tuleb võrdsed kohelda võrdselt ja ebavõrdsed ebavõrdselt. Kuulus õigusfilosoof Ronald Dworkin on tugevalt kritiseerinud liberaalseid võrdsuse teooriaid, mille kohaselt on kõik isikud võrdsed. Dworkini arvates on võrdsus populaarne, kuid salapärase idee, mistõttu on tarvilik eristada erinevaid vaatenurki võrdsusele otsustamaks milline neist on tegelikult sümpaatne.¹⁴² Professor Jonathan Hill on pidanud äärmiselt ebatõenäoliseks, et kõik legislatiivsed probleemid eesõigusnõuete määramisel saaksid lahenduse tuginedes vaid ühele printsiibile.¹⁴³ Autori arvates suhestub traditsiooniline pari passu printsiip just liberaalse võrdsuse teooriaga, mis ei pruugi ilma kriitilise analüüsita läbi erinevate vaatenurkade tagada õiglast lõpptulemust. Vajalik on vaadelda kõiki printsiibi võimalikke modifikatsioone.

Poliitilised valikud võivad olla väärad ja ebaõiglased. Olukorras, kus seadusandja on ilma argumenteeritud analüüsita kehtestanud teatud nõuete liigile prioriteedi ning prioriteedi kehtestamisest tulenev kasu ei kaalu üles teistele võlausaldajatele tekkiva kahjuliku tagajärge, on tegemist võrdse kohtlemise printsiibi rikkumisega. Seega ainuüksi maksunõuete määratlemisega eesõigusnõuetena, ei ole autori arvates veel tegemist võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumisega materiaalses mõttes. Rikkumine toimub juhul kui maksunõuetele eesõiguse andmine on põhistamata ning maksunõuetele eesõiguse andmisest tulenev kasu ei kaalu üles teiste õigushüvede riivet. Oluline on tagada võlausaldajate õiglane kohtlemine üldises mõttes. Seega kui puuduvad ülekaalukad fiskaalsed huvid maksunõude eelisõiguse kehtestamiseks näiteks põhjusel, et maksuvõimule on tagatud piisavad pankrotiväliselt rakendatavad meetmed maksuvõlgade sissenõudmiseks, leiab autor, et maksunõudele eelisõiguse staatuse sätestamine pankrotiregulatsioonis, rikuks võlausaldajate

¹⁴² R. Dworkin. What is Equality? Part 1. Equality of Welfare, 1981, Philosophy and Public Affairs, p 185.

¹⁴³ J.Hill. Competing Priority Principles. Restitution and Insolvency (2000) Mansfield Press, London, p 23.

võrdse kohtlemise printsiipi. Lisaks leiab autor, et eesõigusnõuded maksejõuetusõiguses siiski eksisteerivad ning võivad teatud juhtudel olla põhjendatud. Väites, et eesõigusnõuete olemasolu rikub pankrotimenetluse aluspõhimõtteid juba eelduslikult, peaks ka iga eesõigusnõudeid sisaldav maksujõuetusregulatsioon olema ka eelduslikus vastuolus võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõttega. Nimetatu ei vastaks siiski autori hinnangul õiguslikule reaalsusele.

Eeltoodud käsitlustest nähtub, et erinevate riikide õigusloomes on viimaste aastakümnete jooksul toetatud lähenemist, mille järgi ei ole maksunõudele eesõiguse andmine põhjendatud. Samas ei tohi autori arvates nimetatud paradigma põhistamise kinnitamiseks jätta käsitlemata, millised võiksid olla maksunõude eesõigust toetavad argumendid ning kas nimetatud argumendid võivad olla piisavalt kaalukad maksunõude eesõiguse säilitamiseks. Jättes kõrvale riikliku fiskaalpoliitilise aspekti, mis juba olemuslikult toetab maksunõude eelistamist, peab autor vajalikuks järgnevalt käsitleda kolme mitte nii üheselt mõistetavat, kuid õigusteoreetilises kirjanduses analüüsitud vastuargumenti maksunõude eesõiguse tühistamisele.

2.2. Maksunõude eelistamist toetavad argumendid

2.2.1. Maksuhaldur kui kohustuslik võlausaldaja

Teoreetilises õiguskirjanduses on maksunõudele pankrotimenetluses eelisseisundi andmist põhjendatud maksuhalduri kui mittevabatahtliku võlausaldaja staatusega. Maksuhalduril puudub võimalus valida oma võlgnikke ning tagada maksunõudeid enne nõuete sissenõutavaks muutumist. Maksunõude eelistamine võimaldaks taolise ebasoodsa olukorra leevendamist.¹⁴⁴

Mittevabatahtliku ehk kohustusliku võlausaldajana¹⁴⁵ saab käsitleda võlausaldajat, kellel puudub võimalus oma nõude kaitsmiseks ja tagamiseks *ex ante* (ennetavalt) seoses vajaliku informatsiooni puudumisega.¹⁴⁶ Samuti saab kohustuslikust võlausaldajast kreditor võlgniku süüalise tegevuse või õigusrikkumise tagajärjel – igasugune eelnev nõusolek või muu tahteavaldus võlasuhte tekkimiseks, võlausaldaja poolt puudub.¹⁴⁷ Ka maksuhalduri maksukohustuse täitmata jätmisest tulenevad nõuded tekivad alles pärast kohustuse

¹⁴⁴ B.K.Morgan (Viide 80), p 461.

¹⁴⁵ Kenneth N. Klee, *Barbarians at the Trough: Riposte In Defense of the Warren Carve-Out Proposal*, 82 CORNELL L. REV. 1997, p 1468.

¹⁴⁶ B.Stephannie, and S. Lubben. "Involuntary Creditors and Corporate Bankruptcy." *UBC Law Review* 45.2 (2012), p 256.

¹⁴⁷ L.M. LoPucki 'The Unsecured Creditor's Bargain' (1994) 80 Va L Rev. p 1896.

rikkumist.¹⁴⁸ Lisaks maksuametile, liigitatakse kohustuslike võlausaldajate hulka ka deliktilise nõudega võlausaldajad, elatise nõudega võlausaldajaid ja keskkonna-agentuurid.¹⁴⁹

Seega saab autori arvates mittevabatahtliku võlausaldajana määratleda isikut, kes ei ole nõude tekkimisele eelnevalt võlgnikuga seotud asjaoludest informeeritud ning kelle nõue on tekkinud sõltumata võlausaldaja tahtest.

Üheks pankrotiõigusele spetsialiseerunud teadlaste vahel toimuva ägeda vaidluse objektiks on olnud mittevabatahtlikule võlausaldajale pankrotimenetluses eelisseisundi andmine ka tagatud nõuetega võlausaldaja (pandivõlausaldaja) ees.¹⁵⁰ On leitud, et tagatud nõuetega võlausaldajate (näiteks pandipidajate) eelistamise tagajärjel langeb mittevabatahtlikule võlausaldajale ebaõiglane risk jääda hüvitisest varade puudumise tõttu täielikult ilma, kuivõrd võlgnikul leidub vara üksnes pandivõlausaldajate nõuete rahuldamiseks. Tagatist omavad võlausaldajad on enne võlgnikuga tehingu tegemist saanud arvestada nii võlgniku maksevõime kui ka kehtestatud nõuete rahuldamise järjekorraga maksejõuetuse puhul. Mittevabatahtlikud võlausaldajad seevastu astuvad võlgniku pankrotistumise korral eelnimetatud võlausaldajate järjekorda tahtmatult. Pandivõlausaldajate eelistamise tagajärjel jäävad mittevabatahtlikele võlausaldajate nõuded sageli rahuldamata, põhjustades seeläbi sotsiaalset ebaõiglust.¹⁵¹ Ühtlasi võimaldab taoline eelistuskord võlgnikul likviidsed varad mittevabatahtliku võlausaldaja eest juba ennetavalt ning teadlikult kõrvale juhtida¹⁵² ning põhjustab tagatud laenude väljastamist ebamõistlikul määral.¹⁵³ Mõned Ameerika Ühendriikide õigusteadlased on teinud taolise ebaõiglase olukorra tasakaalustamiseks ettepaneku eelistada mittevabatahtlike võlausaldajaid tagatud nõuetega võlausaldajate- kui ka tagamata nõuetega võlausaldajatele.¹⁵⁴

Vastukaaluks on leitud, et selline paradigma muutus takistaks kommerts-laenude väljastamist ning seeläbi ka ettevõtete äritegevust laiemas tähenduses. Lõpptulemusena mittevabatahtliku võlausaldaja olukord ei muutuks, kuivõrd äritegevuse laialdase tõkestamise tõttu puuduksid

¹⁴⁸ B.Stephania, and S. Lubben (Viide 146), p 257.

¹⁴⁹ L.M.LoPucki. (Viide 147), p 1893.

¹⁵⁰ K. Biezenbos, A Sea Change in Creditor Priorities, 48 U. Mich. J. L. Reform 595 (2015), p 595.

¹⁵¹ Ibid.

¹⁵² L.A. Bebchuk & J.M.Fried, "The Uneasy Case for the Priority of Secured Claims in Bankruptcy" (1996) 105:4 Yale LJ, p 882.

¹⁵³ L.M.LoPucki. (Viide 147), p 1963.

¹⁵⁴ F. H. Buckley. The Bankruptcy Priority Puzzle, 72 VA. L. REV. 1986, p 1411–12.

võlgnikul endiselt hüvitamiseks vajalikud vahendid.¹⁵⁵ Lisaks suurendaks kohustuslike võlausaldajate eesõigus võlgnike majandustegevuse monitooringut teiste võlausaldajate poolt.¹⁵⁶ Põhjusel, et kohustuslike võlausaldajate eelistamine ei võta tagatud nõudega võlausaldajatelt ära võimalust võlgniku tegevust monitoorida ja mõjutada, on peetud küsitavaks kohustuslike võlausaldajate eelistamisest saadavat tegelikku kasu.¹⁵⁷

Seega on autori arvates intensiivse monitooringu ja võlgniku mõjutamise kaudu vabatahtlikel tagatud nõuetega võlausaldajatel endisel võimalik oma nõudeid kaitsta ning saada eelis kohustuslike informeerimata võlausaldajate ees. Ühtlasi jääks nimetatud tegevuste tulemusel kohustuslike võlausaldajate nõuete täitmiseks võlgniku varast alles ebaoluline osa.

Seetõttu ei ole kõnealune debatt tänaseks enam samas ulatuses jätkunud, kuna muuhulgas puuduvad piisavad empiirilised uuringud, mis tõendaksid, et mittevabatahtlike võlausaldajate eelistamine tagaks eesmärgipärase hüvede õiglase jaotamise ning kaaluks üle kommerts-laenude väljastamise takistamisest tulenevad negatiivsed mõjud.¹⁵⁸ Ühtlasi tulenevalt võlausaldajate võimalusest võlgniku piisavalt monitoorida, ei ole kinnitust leidnud kohustuslike võlausaldajate eelistamisest tulenev märkimisväärne kasu kohustuslikele võlausaldajatele.¹⁵⁹

Ka Eesti pankrotiseadus ei eelista üldreeglina mittevabatahtlike võlausaldajate nõudeid teistele võlausaldajatele. Üksikute erisustena võib käsitleda PankrS § 176 lõiget 2, mille järgi ei lõppe kohustustest vabastamise menetluse tulemusena õigusvastaselt tahtlikult tekitatud kahju hüvitamise ning lapsele või vanemale elatise maksmise kohustused. Samuti sätestab PankrS § 146 lg 1 p. 2 halduri kohustuse tasuda enne jaotise alusel raha väljamaksmist pankrotivarast võlgnikule ja tema ülalpeetavatele makstava elatise. Samas on nimetatud näited seotud sotsiaalpoliitiliste kaalutlustega, vältimaks ilmselget ebaõiglust¹⁶⁰ ning kaitsmaks tõepoolest teistest oluliselt nõrgemal positsioonil olevat võlausaldajat.

¹⁵⁵ E. Warren. Making Policy with Imperfect Information: The Article 9 Full Priority Debates, 82 CORNELL L. REV. 1997, p 1385-1386.

¹⁵⁶ F. Hill (Viide 40), p. 122.

¹⁵⁷ R. J. Mokal. The Search for Someone to Save: A Defensive Case for the Priority of Secured Credit Oxford J Legal Studies, 22 (4). p 720.

¹⁵⁸ K. Biezenbos (Viide 150), p 597.

¹⁵⁹ R. J. Mokal. (Viide 157), p 720.

¹⁶⁰ Pankrotiseaduse seletuskirjas märgitakse, et õigluse põhimõttest tulenevalt ei lõpe kohustustest vabastamise menetluse tagajärjel erandina tahtlikult ja õigusvastaselt tekitatud kahju hüvitamise nõue. Mõistetavalt viiks delikti toime pannud võlgniku pankrotimenetluse abil kohustustest täielik vabastamine võlausaldaja poolt vaadatuna äärmiselt ebaõiglase tulemuseni. Seletuskiri (1085 SE I). (Viide 73).

Õiguskirjanduses on leitud, et ka maksuhaldur vastab eelpool käsitletud kohustusliku võlausaldaja tunnustele. Maksuhalduri ja võlgniku võlasuhe põhineb otseselt seadusel, mitte eelnevalt läbiarutatud ning mõlema poole tahteavaldustel rajanevatel kokkulepetel, mis on omane eraõiguslikele võlasuhetele. Maksukohustused tekivad perioodiliselt maksustatavast tegevusest tulenevalt ning ilma maksuameti või maksukohuslase täiendava tahteavalduseta. Seoses maksukohuslase ning maksuhalduri vähese seotuse ning seaduse alusel tekkinud võlasuhtega, puudub maksuhalduril võimalus kasutada võlasuhte tekkimisele eelnevalt neid õiguslikke instrumente oma nõude kaitsmiseks ning tagamiseks, mida saab rakendada lepingu sõlmimisele eelnevalt tavavõlausaldaja.¹⁶¹ Näiteks võib maksuhaldur esitada avalduse maksukohustuslase pankroti väljakuulutamiseks alles pärast seda, kui maksuhalduri või kohtutäituri sooritatud täitetoimingute tulemusel ei ole õnnestunud maksuvõlga sisse nõuda (MKS § 133 lg 3).

Siiski on riik põhimõtteliselt võrreldes tavapärase mittevabatahtliku võlausaldajaga, oluliselt tugevama positsioonil. Seetõttu on maksuhaldurit peetud nn kvaasi-mittevabatahtlikuks võlausaldajaks.¹⁶² Riigil on tavapärase mittevabatahtliku võlausaldajaga võrreldes oluliselt mõjusamad võimalused oma nõude kaitsmiseks ja tagamiseks: riik saab seadustada riigi fiskaalpoliitikat soosivaid õigusakte, arestida võlgniku vara ning seada käsutusse eriseaduste alusel – eelmainitud õiguskaitsevahendid teistel mittevabatahtlikel võlausaldajatel puuduvad.¹⁶³ Riiki ei saa pidada haavatavaks mittevabatahtlikuks võlausaldajaks.¹⁶⁴ Ilmselt peab mainitud õiguskaitsevahendite kasutamisega olema maksuhaldurile ka tagatud ulatuslikumad võimalused võlgniku monitooringuks, võrreldes eraõiguslike võlausaldajate võimalustega.

Samuti on avaldatud ka seisukohti, mis väidavad, et riik maksuhalduri kaudu ei ole siiski mittevabatahtlik võlausaldaja, kuna riigil laiemas tähenduses on oma seadusandliku võimu kaudu võimalik muuta pankrotiseadust riigivõimule soodsamaks¹⁶⁵. Samuti on maksuhalduril õigus teatud olukorras loobuda maksuvõla sissenõudmisest. Näiteks sätestab MKS § 128 lg 8 maksuhalduri õiguse loobuda sundtäitmisest, kui sundtäitmisega seotud kulud ületavad sissenõutava summa või summa sissenõudmine on maksukohustuslase maksejõuetuse tõttu

¹⁶¹ HM Revenue and Customs. Consultation Document November 2008. p 10. - <http://old.tax.org.uk/attach.pl/7814/9232/Powers%20debt-man-con-2400.pdf> (19.03.2016).

¹⁶² Lutter.M. LEGAL CAPITAL IN EUROPE, ECFR SPECIAL VOLUME 1. ed., 2006. p 396.

¹⁶³ Ibid.

¹⁶⁴ S.Ben-Ishal. S. Bank Bankruptcy in Canada: A Comparative Perspective 2009 Banking & Finance Law Review (Canada). Volume 25, Number 1, September 2009, p 7.

¹⁶⁵ L.A. Bebchuk & J.M.Fried (Viide 152), p 31.

lootusetu ning pankrotiavalduse esitamine ei ole otstarbekas. MKS § 114 lg 1 kohaselt kannab maksuhaldur maha juriidilise isiku maksuvõla tema pankroti- või likvideerimismenetlusega lõpetamise või likvideerimismenetlusteta sundlõpetamise korral, kui puudub maksukohustuse täitmise eest vastutav kolmas isik või sellelt isikult ei ole võimalik maksuvõlga sisse nõuda. Kui juriidilise isiku lõppemise hetkel ei ole maksuvõla eest vastutavale kolmandale isikule tehtud MKS § 96 alusel vastutusotsust, siis on maksukohustuse täitmine võimatu ja maksuvõlg tuleb tunnistada lootusetuks ja maha kanda.¹⁶⁶

Tulenevalt eeltoodust, vastab autori arvates maksuhaldur esmapilgul formaalselt mittevabatahtliku võlausaldaja tunnustele. Mittevabatahtliku võlausaldaja formaalset staatust kinnitavad asjaolud, et maksuhalduril puudub võimalus oma nõude kaitsmiseks ennetavalt ning nõude tekkimine on seotud eelkõige maksukohuslase toimingutega. Vabatahtlikult on maksuhalduril õigus oma nõudest loobuda üksnes seaduses sätestatud eelduste täitumisel. Samuti puudub maksuhalduril võlausaldajana ning täitevvõimu esindajana võimalus iseseisvalt muuta seadust ametile soodsamaks. Seadusandliku võimu teostavad parlamentaarses riigis siiski rahva poolt valitud esindajad ning maksuamet on täitevvõimu esindaja.

Samas, võttes arvesse maksuhalduri oluliselt paremat õiguslikku positsiooni võrreldes tavapärase kohustuslike võlausaldajatega leiab autor, et materiaalses mõttes tuleb maksuhaldurit siiski käsitleda kvaasi-mittevabatahtliku võlausaldajana.

Muuhulgas on teoreetilises õiguskirjanduses asutud seisukohale, et efektiivsed maksueeskirjad ning maksuvõlgnevuste sundtäitmise meetmed on äärmiselt olulised tasakaalustamaks maksuameti mittevabatahtliku võlausaldaja staatusest tulenevat ebasoodsat positsiooni. Juhul kui maksuametil puuduvad maksuvõla sundtäitmiseks erimeetmete kasutamise võimalused, satub riik mittevabatahtliku võlausaldajana tavapärase pankrotivõlausaldajatega võrreldes halvemasse positsiooni. Sellises olukorras võib maksunõudele eesõiguse andmine olla õigustatud.¹⁶⁷

Autori arvates ei ole põhjendatud maksunõude eelistamine mittevabatahtliku võlausaldaja argumendist tulenevalt, tingituna maksuhaldurile tagatud õiguslike erimeetmete kasutamise võimalusest. Maksuhalduri näol on materiaalses mõttes tegemist pigem kvaasi-

¹⁶⁶ RKHKo nr 3-3-1-75-09.

¹⁶⁷ INTERNATIONAL INSOLVENCY INSTITUTE Draft 05-22-05 REPORT ON TAX CLAIMS, lk 14, - <https://www.iiiglobal.org/sites/default/files/barbara%20day.pdf> (31.03.2016).

mittewabatahtliku võlausaldajaga. Autor leiab, et maksuhalduri käsitlemine mittewabatahtliku võlausaldajana ning maksunõude eelistamine nimetatud argumendi alusel, võiks kõne alla tulla üksnes juhul, kui seadusandlus ei ole maksuvõlgade sundtäitmiseks erikorda ette näinud. Lisaks puuduvad autori arvates piisavad õigusteoreetilised argumendid, mis kinnitaksid selget õigustust kohelda mittewabatahtlikke võlausaldajaid eelistatult. Kindlasti ei tohiks olukorras, kus lepinguvälist kahjunõuet omavat võlausaldajat ei ole pankrotimenetluses soodustatud, asuda soodustama kohustusliku võlausaldaja argumendi alusel maksuhaldurit.

2.2.2. Maksunõude eesõiguse võimalik seos riigi sunnimeetmete intensiivse kasutamisega

Võõrkeelses teaduskirjanduses on leitud, et maksunõude eesõiguse välistamine julgustab riiki koguma makse otstarbekamal ning järjekindlamal viisil.¹⁶⁸ Eesti maksuseadused annavad maksuhaldurile küllaltki tõhusad meetmed maksuvõlgade likvideerimiseks, kuivõrd Maksu- ja Tolliametil on ainsana peale kohtutäituri täitetoimingute sooritamise pädevus.¹⁶⁹ MKS § 130 lg 1 kohaselt maksukohustuse tähtaegselt täitmata jätmise korral, on maksuhalduril õigus alustada maksuvõla sundtäitmist. MKS § 130 lg 1 p.-de 1-5 järgi on maksuhalduril õigus taotleda nii keelumärke ja hüpoteegi kandmist kinnistusraamatusse, pöörata sissenõue rahalisele õigusele ning arestida muud varalised õigused. Lisaks on MKS § 136¹ lg-s 1 tulenevalt maksuhalduril õigus teostada täitmist tagavaid toiminguid enne rahalise nõude määramist. Veel on maksuhalduril õigus MKS § 40 alusel nõuda vastutusotsuse alusel äriühingu seaduslikult esindajalt, tegevjuhilt või vara valitsejalt solidaarselt maksukohuslasega sisse maksuvõlga, juhul kui isik rikub tahtlikult või raskest hooletusest MKS §-s 8 nimetatud kohustusi. Eelnev viitab autori arvates maksuhalduri käsutuses olevale ulatuslikule õiguskaitsevahendite pakstile maksunõude sissenõudmisel. Haldusõiguse tunnustatud spetsialist Ivo Pilving on tõdenud, et üldjuhul on riigi käsutuses küllalt repressiivseid vahendeid sundimaks maksumaksjat oma kohustusi täitma.¹⁷⁰

Hoolimata maksukogumise tõhustumisest tulenevast positiivsest mõjust riigi rahandusele, on välismaises õiguskirjanduses osundatud ka võimalikele negatiivsetele mõjudele tingituna maksuvõimu tegevuse liigsest intensiivistumisest.¹⁷¹ Näiteks selgitati maksunõuete eesõiguse kaotamise aluseks olnud 2004.a pankrotiseaduse seletuskirjas otsesõnu, et eesõigusnõude

¹⁶⁸ UNCITRAL (Viide 46), p 273.

¹⁶⁹ Seletuskiri Maksukorralduse seaduse ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus eelnõu juurde 507 SE, lk 12. - <http://www.riigikogu.ee/download/3ee5dbbd-2f7f-40d0-b9de-c213c681802f> (21.04.2016).

¹⁷⁰ I. Pilving, jt. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu Ülikooli Kirjastus, Tartu 2004, lk 476.

¹⁷¹ S. Oei. (Viide 86), p 422.

staatuse kaotamise tõttu peab riigi jaoks muutuma oluliseks pankroti väljakuulutamise võimalikult varajases staadiumis, kus pankrotivara on veel suhteliselt suures osas säilinud ning samuti muutub äärmiselt oluliseks aktiivne maksuvõlgade sissenõudmine, vajadusel ka nende sundtäitmisele pööramise taotlemine ning sundtäitmise ebaõnnestumisel üldises korras pankrotiavalduse esitamine.¹⁷²

Võttes arvesse seadusandja suuniseid, mille järgi tuleb maksuametil tõhustada maksuvõlgade sissenõudmist pärast maksunõuete eesõiguse kaotamist 2004 aastal, on autori arvates riigi maksuvõim võlgade sissenõudmist küllaltki efektiivselt ja jõudsalt juurutama asunud. Näited maksuameti jõulisest tegevusest on mitmeid. Alates 2009.aastast on Maksu- ja Tolliamet alustanud maksuvõlgade sissenõudmise tõhustamist, kaasates uued infotehnoloogilised arendused, kasutades sissenõudmistel ameti muudes üksustes vabanevat tööjõudu ning koostades võlgnike riskianalüüse.¹⁷³ Aktiivselt esitatakse sissenõudeid äriühingu juhatuse liikmete vastu vastutusmenetluses. Alates 2007. aastast on selliseid menetlusi tehtud 405 ja maksunõudeid esitatud kogusummas 62 miljonit eurot. Pankrotimenetlustes on Maksu- ja Tolliamet 2012. aastast võtnud samuti aktiivsema positsiooni ning ajavahemikul 2012-2015 on esitatud maksuhalduri poolt üle 100 pankrotiavalduse.¹⁷⁴

Kõik eelmainitu viitab autori arvates riigivõimu intensiivsele ja küllaltki ulatuslikule sekkumisele isikute põhiõigustesse maksude kogumise eesmärgil. Tõepoolest on maksuvõlgade sissenõudmise tõhustamine vajalik eesmärk omaette, arvestades riigi fiskaalseid huvisid. Samas võivad mis tahes riive intensiivistumisel olla ka oma negatiivsed tagajärjed. Näiteks on Riigikohtunik ja tsiviilõiguse dotsent Villu Kõve oma teadusartiklis üha problemaatilisemaks pidanud Eesti õigusruumis valitsevat olukorda, kus riik üritab äriühingute maksuvõlgasid suhteliselt lahtise käega vastutusotsuse kaudu füüsilistelt isikutelt sisse nõuda, suutmata samal ajal äriühingute juhtimisel reaalselt tõsiseid kuritegusid toime pannud isikuid vastutusele võtta. Riigikohtunik Kõve leiab, et juhtorganite liikmete maksukorralduse seaduses sätestatud isiklik vastutus moonutab äriühingu piiratud vastutuse olemust, mistõttu tegutseb suur osa isikuid täisvastutusega füüsilisest isikust ettevõtjana, ise sellest aru saamata. Samuti seisneb kõnealuse probleemi halvem ühiskondlik tagajärg inimeste ettevõtlusjulguse kadumises, mis omakorda avaldab mõju nii innovatsioonile kui

¹⁷² Seletuskiri pankrotiseaduse eelnõule (1085 SE I). (Viide 73).

¹⁷³ L.Lehis.L. Riigikontroll uuris, kas Maksu- ja Tolliamet on maksuvõlgade sissenõudmisel tõhus. EML ajakiri MaksuMaksja. 2009 . oktoober (nr 10).-

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=978> (12.04.2015).

¹⁷⁴ Maksu- ja Tolliameti kokkuvõte 2015. Aastast. Pressimaterjalid. (Viide 108), lk 5.

majanduskasvule.¹⁷⁵ Muuhulgas ei pruugi raskes majanduslikus olukorras või pankrotis võlgnikul ka kõige intensiivsema surve korral läbi avaliku häbiposti, olla võimalik võlga tasuda, pigem võib maine kahjustamine tema maksevõimet veelgi vähendada.¹⁷⁶ Tegelikult ei tohi maksuseadustes sätestatud printsiipide järgi maksuhalduri õigused maksumenetluses olla piiramatud, nad peavad olema kooskõlas põhiseaduslike vabadustega, ei tohi ülemäära takistada maksukohustuslase tegevust ega põhjustada maksukohuslasele liigseid ebameeldivusi.¹⁷⁷

Siinkohal oleks autori arvates igati asjakohane küsida, kas maksunõue eesõiguse kaotamise tagajärjel on maksuhaldur sunnitud juurutama maksuvõlgade sissenõudmist ülemäärase ja ebaproportsionaalse sekkumisega inimeste põhiõigustesse, mis küll algselt teenib maksulaekumiste suurenemise üllast eesmärki, kuid kaudselt võib vähendada usaldust riigi vastu ning kodanike ettevõtlusjulgust. Nimetatud probleemile on osundanud ka professor Oei, väites, et majandusteoreetikud on pidanud hoopis riigi maksuvõimu kannatlikkust maksukogumisel heaks võimaluseks pehmendada isikutele osaks saanud negatiivseid tagajärgi, sotsiaalsete- ning majanduslike vapustuste korral. Teatud olukordades võib riik maksukohuslastele osutada kui sotsiaalsete ja majanduslike tagatiste andjaks, võimaldades näiteks maksunõuete ajatamist või osaliselt maksude tasumise vältimist¹⁷⁸

Kuivõrd maksunõude eesõiguse tühistamise mõjuna tõi Eesti seadusandja sõnaselgelt välja, et oluliseks muutub just maksuvõlgade aktiivne sissenõudmine ning sundtäitmisele pööramine, peab autori arvates eesõiguse tühistamisel olema vähemalt kaudne mõju maksuvõimu pankrotieelse tegevuse intensiivistumisele. Kuna maksuhalduri aktiivsem tegutsemine riivab isikute põhiõigusi, ei saa välistada ka teatavat negatiivset mõju ettevõtluskeskkonnale laiemalt.

Samas jääb autori arvates kõnealune argument selgelt hüpoteetilisele tasemele. Autori arvates omab maksunõuete sissenõudmise tõhustamine ülekaalukat avalikku huvi, mistõttu ei ole alust arvata, et maksunõude eelistamise korral pankrotimenetluses see huvi väheneks ning vajalikud sundtäitmise meetmed jääksid rakendamata. Tänapäeval võimaldab kiirelt arenev infoühiskond maksukohustuste täitmist tagada veelgi hõlpsamalt, mistõttu on kaheldav, et sissenõudmismenetluste intensiivistumine oleks ülemäära seotud maksunõude mitte-eelistamisega pankrotimenetluses. Maksulaekumiste tõhustamiseks mõeldud meetmete

¹⁷⁵ V. Kõve. „Head“ ja „halvad“ võlgnikud ja võlausaldajad. *Juridica* IV/2014, 302.

¹⁷⁶ H. Õunpuu. Maksuvõlglaste häbipostist. *Maksumaksja*. 2005 nr. 1. lk. 9.

¹⁷⁷ L. Lehis. Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses. *Juridica* III/1997.- lk 128.

¹⁷⁸ S. Oei. (Viide 86), p 422.

jõuline rakendamine, toimuks sõltumata maksunõude eelistamisest või mitte-eelistamisest. Siiski on oluline kindlustada, et isikute põhiõigustesse sekkumine oleks tasakaalustatud. Maksunõude mitte-eelistamine pankrotimenetluses ei tohiks kindlasti olla põhjus põhiõiguste ebaproportsionaalseks riiveks maksumenetluse raames.

2.2.3. Maksunõude eelistamise õigustus ühetaolise maksustamise põhimõtte järgimiseks

Üheks maksunõuete eesõigust toetavaks argumendiks võib pidada vajadust tagada maksukohuslaste võrdne kohtlemine ning terviklik ning funktsioneeriv maksusüsteem. Maksusüsteemi funktsioneerimine sõltub osaliselt ka maksukohuslase poolt tajutavast õiglusest. Maksukoorma tõstmine üksnes maksukohustusi korrektselt täitva isiku kanda, võib maksusüsteemi toimimist oluliselt nõrgestada. Maksusüsteemid töötavad eeldusel, et enamik maksumaksjatest peab süsteemi õiglaseks. Seega tuleb nn õiglast süsteemi kaitsta ning mitte ohtu seada, võimaldades maksumaksjatel pankrotimenetlust ära kasutades maksuvõlgade tasumisest hoiduda.¹⁷⁹

Erinevate uurimuste läbi on kindlaks tehtud, et üksikindiviidi kui maksumaksjat mõjutab muude tegurite kõrval tugevasti teiste maksumaksjate käitumine. Kui maksumaksjad mõistavad, et maksudest kõrvalehoidmine on tavaline (pigem reegel kui erand), kahaneb individuaalne valmidus makse maksta. Kui aga ühiskonna üldine suundumus on makse ausalt maksta, tõuseb ka üldine maksumoraal.¹⁸⁰

Õiglane maksusüsteem- ja maksumenetlus on väärtused, mis võiksid esmapilgul õigustada maksunõude eelistamist ka pankrotimenetluses. Õiglane maksusüsteem seostub nii võrdse kohtlemise põhimõtte- kui ühetaolise maksustamisega. Ühetaolisuse põhimõte seisneb seaduse üldkehtivuses, kõikide subjektide võrdses kohtlemises. Võrdsus peab olema tagatud nii formaalses (maksuseaduse rakendamisel) kui materiaalses maksuõiguses (maksuseaduses). See tähendab, et nii maksuobjekt, maksubaas, maksu tasumise kord kui maksumäär peavad olema kõikide suhtes, kes seadustes ettenähtud tingimustele vastavad, ühesugused. Ei ole

¹⁷⁹ S. Oei. (Viide 86), p 393.

¹⁸⁰ K.Lillemets. Maksumoraal maksukäitumise kujundajana ja selle peamised isikupõhised mõjutegurid. Riigikogu Toimetised, 2009 20, 71 - 83. - <http://www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=10458&op=archive2> (30.04.2015).

lubatud võrdsetes tingimustes olevate isikute erinev maksustamine või soodustuste tegemine ainult mõnele kategooriale isikutest.¹⁸¹

Maksunõuete eesõiguse kaotamine pankrotimenetluses võimaldab rahuldada pankrotimenetluses maksunõuded kõikide teiste võlausaldajatega (mitte maksukohuslastega) võrdsetel alustel. See omakorda toob kaasa võlgniku maksukohustuse vähenemise, võrreldes teiste maksejõuliste maksukohuslastega, kuivõrd maksunõue täidetakse proportsionaalselt teiste võlausaldajatega pankrotivõlgnikule allesjäänud või kogutud vara arvel. Ühtlasi ei ole sellisel puhul tegemist enam ühetaolise maksustamisega, kuivõrd maksejõuline maksumaksja on kohustatud tasuma rohkem makse kui maksejõuetu ning pankrotiavalduse esitanud maksumaksja. Olgugi, et pankrotiseadus on pankroti väljakuulutamise korral eriseaduseks, tähendab mistahes õigusliku printsiibi järgimata jätmine negatiivseid tagajärgi printsiibiga kaitstavatele õigustele, sedapuhku õiguse ühetaolisele kohaldamisele maksuõiguses.

Siiski ei õigustaks autori arvates ainuüksi ühetaolise maksustamise põhimõtte rikkumine maksunõuete eelistamist pankrotimenetluses, kuivõrd maksude ühetaolise kohaldamise põhimõttest kõrvalekaldumise juhuseid on peale pankrotimenetluste veel teisigi. Nimelt on asjaajamise lihtsustamiseks maksuseadustes kehtestatud alampiirid, millest väikseimaid maksusummasid sisse ei nõuta. Lisaks võimaldatakse kindlates summades mahaarvamisi, sõltumata tegelikest kulutustest. Samuti kehtivad mitmed objektiivsed maksuvabastused ja -soodustused. Kõik need praktika huvides tehtud lihtsustused kujutavad endast kõrvalekallet ühetaolisuse põhimõttest.¹⁸² Lisaks kannab MKS § 114 lg 1 järgi riiklike maksude maksuhaldur maha juriidilise isiku maksuvõla tema pankroti- või likvideerimismenetlusega lõpetamise või likvideerimismenetlusteta sundlõpetamise korral, kui puudub maksukohustuse täitmise eest vastutav kolmas isik või sellelt isikult ei ole võimalik maksuvõlga sisse nõuda. Seega on ka maksukorralduse seaduses sätestatud erikord ühetaolise maksustamise põhimõttest kõrvalekaldumiseks pankrotimenetluse puhul.

Eeltoodust tulenevalt on maksude ühetaolise kohaldamise põhimõttest kõrvalekaldumine autori arvates õigustatud põhjustel, et võimalikke kõrvalekaldeid esineb õigusteoorias teisigi. Samuti ei ole autori arvates ühetaolise maksustamise põhimõtte rikkumise argument piisav, õigustamaks pankrotimenetluse põhimõtete rikkumist. Maksejõuetuse puhul peavad pankrotimenetluse põhimõtted olema igal juhul eelistatud, vastasel korral muutuksid

¹⁸¹ L. Lehis. Maksuõiguse üldpõhimõtted. Juridica 1999/V, lk 239-253.

¹⁸² Ibid

pankrotimenetluse eesmärgid teostamatuteks. Tegelikult rikub pankrotimenetlus ühetaolise maksustamise põhimõtet juba olemuslikult, kuivõrd võlausaldajate nõuete täielikuks rahuldamiseks vahendid eelduslikult puuduvad, mistõttu peab ka maksukohustus jääma pankroti korral vähemalt osaliselt täitmata. Samuti ei ole autori arvates tuvastatav kahju maksukeskkonnale ja tsiviilkäibe, mida pankrotimenetluse käigus ühetaolise maksustamise põhimõtte rikkumine kaasa toob. Vastukaaluks on maksunõude eelistamisel pankrotimenetluses oluliselt selgemad järeloomid.

Kokkuvõtvalt asub autor seisukohale, et nii maksude ühetaolise kohaldamise põhimõtte rikkumine kui riigi sunnimeetmete intensiivistumine on argumendid, mida eesõiguse lubatavuse analüüsimisel võib arvestada, kuid mis jäävad liiga hüpoteetilisteks. Lisaks esineb nimetatud argumendidele mitmeid õigusteoreetilisi vastuväiteid ning negatiivsed mõjud ärikeskkonnale on kaudsed. Seega leiab autor, et olenemata käesoleva töö raames analüüsitud maksunõude eesõiguse staatuse kaotamisest tulenevate negatiivsete mõjude olemasolust ning nende mõjude esinemise tõenäosusest, ei kaaluks käsitletud hüpoteetilised tagajärjed üle maksunõude eelistamisest tulenevaid negatiivseid resultaate.

Eelnevast järeldab autor, et olukorras, kus 1) maksuameti haldusaparaat on piisavalt tõhus; 2) maksude laekumata jätmisest tulenev kahju avalikele huvidele on vaevumärgatav; 3) õigusteoreetilised vastuväited ei kaalu üles pankrotimenetluse põhimõtete rikkumist ning; 4) võimalikud mitte-eelistamisest tulenevad negatiivsed mõjud on vaid hüpoteetilised, on maksunõude mitte-eelistamine pankrotimenetluses põhjendatud. Maksuõiguslike printsiipide rikkumist leevendavad pankrotimenetluse väliselt maksuhaldurile tagatud erimeetmed. Samas tuleb kindlasti jälgida, et maksunõude eesõiguse tühistamisega ei kaasneks isikute põhiõigusi ebaproportsionaalselt riivav maksumenetlus.

Hoolimata eesõiguse puudumisest, ei saa maksunõude olemusest tulenevalt siiski välistada maksunõude õiguslikku erikohtlemist pankrotimenetluses, kas otseselt või varjatud kujul. Alljärgnevalt käsitleb autor potentsiaalseid maksunõude erikohtlemise võimalusi eelkõige Eesti õigusruumis, analüüsides muuhulgas võimaliku erikohtlemise põhjendatust.

3. Maksunõude erikohtlemise võimalused pankrotimenetluses

3.1. Maksunõude varjatud eelistamine pankrotimenetluses

Paul Varul on pidanud maksudele eelisseisundi andmist või mitteandmist eelkõige majanduspoliitiliseks ja lausa maailmavaateliseks probleemiks. Põhiküsimuseks on, kas üksikisiku huvisid tuleks eelistada riigi huvidele.¹⁸³ Autori arvates oli 2004.a. tehtud otsus kaotada pankrotimenetluses maksunõuete eelisõigus selgelt maailmavaatest lähtuv õiguspoliitiline otsus.¹⁸⁴ Nagu eespool käsitletud, oli muudatuse eesmärk kinnistada võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtet, tasakaalustades pankrotimenetluses osalejate huvisid ning leevendades maksejõuetusest põhjustatud kahju tavaliste tagamata nõuetega võlausaldajatele. Seadusandja valik oli arusaadav – maksunõude eelistamine tulenevalt võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõttest ei ole põhjendatud ning peab lõppema. Samas ei ole autori arvates selge, milline on maksunõude mitte-eelistamise põhimõtte tegelik ulatus. Kas maksunõude eelistamise keeld lähtuvalt võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõttest kehtib kitsalt pankrotimenetluse raames, või tuleks nimetatud printsiipi rakendada teatud juhtudel ka pankrotimenetluse väliselt, vältimaks pankrotiõiguse põhimõtete selget moonutamist hilisema pankrotimenetluse algatamise korral. Autori arvates on oluline leida vastus küsimusele, kas pankrotiseaduses kehtestatud maksunõude mitte-eelistamise põhimõte peaks takistama vahetult pankrotimenetluses maksunõude eelistamisele kaasaaitavatele normide ehk nn varjatud eesõigusnormide kohaldamist?

Nõndanimetatud varjatud või peidetud pankrotiseaduse väliste normidega kehtestatud maksunõude eelistamise probleemile on osundatud ka erialases õiguskirjanduses. Saksa õiguskirjanduses on viidatud, et hoolimata maksunõude eesõiguse tühistamisest, peidab Saksamaa seadusandja maksuhalduri eesõigustatud positsiooni, sätestades maksunõude eelistamisega seotud õigusnormid pankrotiseaduse asemel maksuseadustesse. Taoline käsitlus võib kaasa tuua õigusliku ebaselguse ning võimaldab maksu- ja pankrotiõiguse vahelisi moonutusi. Kuigi pankrotiseaduse iga muudatus vajab kontrolli maksunõude mitte-eelistamise põhimõttest lähtuvalt, puudub taoline kontroll maksuseaduse normide kehtestamisel.¹⁸⁵ Veel on Austraalia maksuõiguse spetsialist Raymond Yu asunud seisukohale, et kui riigi õiguspoliitika liigitab oma seadusandliku tegevuse tulemusena pankrotimenetluses esitatud maksunõude ning tavaliste võlausaldajate tagamata nõuded

¹⁸³ P. Varul. Selgitavaid märkusi pankrotiseadusele. – Juridica, 1994, nr 1, lk 2-13.

¹⁸⁴ Ka Inglise õiguskirjanduses on asunud seisukohale, et maksunõude eesõiguse tühistamine on lõppkokkuvõttes poliitiliste valikute küsimus. F. Tolmie. Corporate and personal insolvency law. 2nd Edition. 2003. p 401.

¹⁸⁵ D. Dürschmidt, 'Abolition of Tax Priorities in Germany: A Myth?', International Corporate Rescue 2005, volume 2, issue 5, p. 233.

samasse klassi, tuleb nimetatud liigitust juba põhimõtteliselt järgida. Lubamatu on maksunõude varjatud eelistamine.¹⁸⁶ Yu leiab, et maksunõude eesõiguse tühistamise korral ei tohiks õiguslik reaalsus olla vastupidine, tingituna maksuhaldurile võimaldatud varjatud eesõiguse kasutamisest. Sellisel juhul võib maksunõude eesõiguse sätestamine pankrotiseaduses olla pigem õigustatud, kuna õiguse rakendajale on selgelt arusaadav, et maksunõuet eelistatakse. Yu arvates on eriti irooniline kui vahetult pärast maksunõude eesõiguse tühistamist, täiendatakse maksuameti õiguskaitsevahendite arsenalil oluliselt – tekib küsimus kas lõpptulemusena muutus kehtiv õigus nii tavavõlausaldajate kui kogu ühiskonna poolt vaadatuna õiglasemaks?¹⁸⁷

Autor nõustub eelnimetatud autorite seisukohtadega. Kui seadusandja on liberaalsest õiguspoliitikast lähtuvalt ühe käega ulatanud õiguse rakendajatele õigusliku mehhanismi võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtte kaitsmiseks, ei ole õigustatud suunata vastukaaluks riiklikku haldusaparaati teise käega sama põhimõtte riivamisele. Loomulikult peab maksuvõimule olema tagatud sundtäitmise erimehhanismid maksude parema laekumise tagamiseks, kuid pankrotimenetluses esitatud maksunõuete peidetud kujul eelistamine olukorras, kus eesõigus tegelikult puudub, on autori arvates lubamatu. Maksunõuete mitte-eelistamise põhimõtte sätestamine ei tohiks saada kattevarjuks maksunõuete varjatud eelistamisele.

Autor leiab, et juhul kui teatud nõuded on seadusandja poolt määratletud eesõigusnõuetena, tuleks nõuete eesõigust puudutavad normid kasvõi viitenormidena lisada pankrotiseadustesse. Pankrotiseadustes sätestamata jäänud varjatud eesõigusnormid, mis toovad kaasa nõuete rahuldamise suuremas ulatuses teiste võlausaldajate arvel, ei taga õigusselgust ning moonutavad pankrotimenetluse põhimõtteid.

Kohustust kohelda maksunõuet ning kõiki teisi tagamata nõuteid samaväärselt võrdsetel alustel on Riigikohus rõhutanud korduvalt mitmes lahendis¹⁸⁸. Tuues põhjenduseks maksunõude eelisõiguse kaotamise, asus Riigikohus seisukohale, et juhatuse liikmel puudub seadusest tulenev kohustus mitmete võlausaldajate olemasolu puhul, eelistada

¹⁸⁶ R.Yu. Commissioner of Taxation and Equal Priorities in Insolvency: A Review Raymond Yu 06/08/2003, p 22 Arvutivõrgus kättesaadav: http://raymondyu.net/pub/papers/Insolvency_TaxCommissioner.pdf (23.02.2016).

¹⁸⁷ Ibid, p 21.

¹⁸⁸ RKTSK 3-2-1-82-14 (p. 12); RKHKo 3-3-1-37-13; (p.17); RKTSK 3-2-1-122-09 (p. 17); RKHKo 3-3-1-39-05 (p.16).

makseraskustesse sattumise korral maksuhaldurit teistele võlausaldajatele.¹⁸⁹ Lisaks on Riigikohus märkinud, et seoses maksunõuete eelisõiguse tühistamisega pankrotimenetluses, puudub objektiivne õigustus maksuhalduri eelistamiseks ka saneerimismenetluses.¹⁹⁰ Kuigi saneerimismenetlus on olemuselt alternatiiv pankrotimenetlusele, on tegemist siiski pankrotimenetluse välise menetlusega.

Autori arvates on Riigikohus eelmainitud lahendites rakendanud maksunõude mitteeelistamise printsiipi laiendavalt, pidades oluliseks viidata nimetatud põhimõttele ka pankrotimenetlusega otseselt mitteseotud menetlustes. Kindlasti ei saa eeltoodud Riigikohtu seisukohtadest otseselt järeldada pankrotimenetlusliku maksunõude mitteeelistamise põhimõtte selget kohaldumist pankrotimenetluse väliselt, kuid teatud indikatiivset rõhuasetust omavad need seisukohad siiski.

Järgnevalt analüüsib autor Eesti õiguse pinnalt kahte õiguspraktikas väljakujunenud situatsiooni, mis autori arvates esmapilgul võiksid kaudselt tuua kaasa maksunõude varjatud eelistamise pankrotimenetluses ning uurib kas viidatud erikohtlemine on põhjendatud.

3.2. Kohtuliku hüpoteek maksunõude tagatisena kui varjatud eesõiguse teostamise vahend

Välismaises erialakirjanduses on viidatud maksuhalduri õigusele koormata pankrotivõlgniku vara pandiõigusega maksuhalduri kasuks kui varjatud eesõiguse teostamise vahendiks.¹⁹¹ USA ülemkohus on sedastanud, et õigusnormi, mille sisuks on pankrotieelselt seada pandiõigus võlgniku varale, võib teatud juhtudel käsitleda pankrotimenetluse varade õiglase jagamise põhimõtetega vastuolus oleva varjatud eesõigusnormina.¹⁹² Samuti on Austraalia Ülemkohus oma hiljutises lahendis leidnud, et maksuameti poolt pandiõiguse seadmine võlgniku varale, pärast äriühingu osanike poolt tehtud otsust esitada pankrotiavaldus, on eelduslikult tühine.¹⁹³ Seega on välisriikide kohtupraktika tunnistanud pandiõiguse kaudu maksunõude varjatud kujul eelistamise probleemi olemasolu. Eelneva põhjal peab autor vajalikuks analüüsida, kas Eesti õiguse järgi võib maksuhaldur kohtuliku hüpoteegi kaudu saada pankrotimenetluses põhjendamatu eelise.

¹⁸⁹ RKHKo 3-3-1-37-13.

¹⁹⁰ RKTsk 3-2-1-122-09.

¹⁹¹ R.Yu. (Viide 186), p 19.

¹⁹² Ameerika Ülemkohtu otsus Elliott v. Bumb, 356 F.2d 749, 754 (9th Cir. 1966).

¹⁹³ Austraalia Ülemkohtu otsus. Bell Group Ltd (in liq) v Deputy Commissioner of Taxation [2015]. FCA 1056.

Nimelt annab Eesti maksuhaldurile jõulise ning tavalistele võlausaldajatele kättesaamatu instrumendi MKS § 130 lg-s 1 sätestatud õigus viia maksukohustuse täitmata jätnud võlgniku suhtes läbi erinevaid täitetoiminguid. MKS § 128 lg-st 2 tulenevalt on maksuvõla sundtäitmine on lubatud, kui: 1) kohustuse täitmise tähtpäev on saabunud ning nõue on sissenõutav; 2) nõuet sisaldav haldusakt on maksukohustuslasele seadusega ettenähtud korras teatavaks tehtud; 3) maksuvõlg ei ole ajatatud; 4) maksuvõlg ei ole aegunud, kustutatud või muul alusel lõppenud; 5) haldusakti täitmist ei ole peatatud. MKS § 130 lg 2 p 5 kohaselt on maksuhalduril eelnevalt märgitud juhul õigus taotleda kinnisasjale hüpoteegi seadmist asjaõigusseaduses sätestatud kohtuliku hüpoteegi regulatsiooni kohaselt.

Kohtulik hüpoteek AÕS¹⁹⁴ § 363 tähenduses on kohtu seatav tagatisvahend isiku kinnisasjale eelkõige nende rahaliste nõuete tagamiseks isiku vastu, mille sissenõudmiseks on alustatud menetlust kinnisasja omaniku suhtes. Kohtulik hüpoteek tagab nõude rahuldamise korral võimaluse selle sissenõudmiseks koormatud kinnisasja arvel sarnaselt hüpoteegiga.¹⁹⁵ MKS § 103 lg 1¹ järgi esitab maksuhaldur hüpoteegi seadmiseks kirjaliku taotluse või korralduse. Taotlus või korraldus esitatakse täitmiseks kohustatud riigiasutusest registripidajale, kes taotluse lahendab.¹⁹⁶ Kuigi maksukohuslasel on sundtäitmisele eelnevalt võimalik hüpoteegi seadmisele aluseks olevat maksuotsust vaidlustada halduskohtus HMKS¹⁹⁷ §§-de 37 ja 38 järgi, puudub vaidlustamata jätmise korral MKS § 130 lg 1 alusel võlgniku varale kohtuliku hüpoteegi määramisel, kohtulik kontroll hüpoteegi aluseks olevate asjaolude kohta.

Täiendavalt, tagamaks ning soodustamaks maksude paremat laekumist jõustus 2011.a. MKS § 136¹ lõige 1, mis andis maksuhaldurile õiguse sooritada MKS § 130 lõikes 1 loetletud täitmist tagavaid toiminguid kohtu loal ka enne rahalise nõude või kohustuse määramist.¹⁹⁸ HKMS § 264 lg 1 sätestab kohtu õiguse anda haldustoimingu tegemiseks luba ja seda pikendada. Sama paragrahvi lg 2 kohaselt tuleb loa saamiseks esitada haldusorganil kirjalik põhjendus koos vajalike tõendite ja seletustega. Kohus võib muuhulgas nõuda täiendavate tõendite esitamist. HKMS § 264 lg 4 järgi otsustab kohus loa andmise viivitamatult kirjaliku määrusega ainuisikuliselt lihtmenetluses. MKS § 136¹ lõige 1 sätestamise vajaduse tingisid praktika käigus maksuotsuste täitmisel tekkinud probleemid. Sätet selgitava eelnõu

¹⁹⁴ Asjaõigusseadus. 09.06.1993. – RT I 1993, 39, 590; RT I, 30.06.2015, 41.

¹⁹⁵ Varul, P jt Asjaõigusseadus II. Kommenteeritud väljaanne. Juura. Tallinn 2014, lk 711.

¹⁹⁶ Seletuskiri maksukorralduse seaduse ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõule 507 SE, lk 14. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/066eb9a9-b554-4728-b7ae-15fa4972b49a/> (13.02.2016).

¹⁹⁷ Halduskohtumenetluse seadustik. 27.01.2011. - RT I, 23.02.2011, 3; RT I, 13.04.2016, 4.

¹⁹⁸ RKHKo 3-3-1-28-11 (p.29).

seletuskirja kohaselt ei olnud harvad juhtumid, kus maksukohustuslane alustab kohe pärast maksukontrollist teada saamist enda maksejõuetuse tekitamist. Maksumenetlused jäid algamata, kuna kontrollperioodil, peale vara võõrandamist muutis registervara mitu korda omanikku ning selle vara hilisem tagasivõitmine osutus praktiliselt lootusetuks. Lisaks põhistasid eelnõu koostajad normi vajadust maksuhalduri kohustusega arvestada pankrotimenetluse korral võlausaldajate võrdsuse printsiibiga, täiendava menetluse krediteerimisega, ressursi koormamisega, 3-6 aastase menetlusega ning seeläbi reaalse ohuga ühetaolise maksustamise põhimõtte rakendumisele maksuõiguses.¹⁹⁹ Autori arvates viitab eelnõu koostajate märgitud põhjendus, arvestada võlausaldajate võrdse kohtlemisega pankrotimenetluses, kaudselt maksunõude eesõiguse kaotamise tagajärgedele. Siinkohal tekib küsimus, kas maksunõude eesõiguse kehtivuse korral oluks täiendava instrumendi seadustamine olnud ikkagi põhjendatud? Autor on siiski seisukohal, et eelmainitud normi sätestamise vajadus seondus ennekõike võlgnike ebaausa maksekäitumisega. Maksunõude eesõiguse tühistamine oli üksnes kõrvalargument, kuid ilmselt mitte ka väheoluline. Samas on põhjendatud arutleda, kas pankrotiõigusliku printsiibi nõ kaudne „silumine“ on põhjendatud, olukorras, kus võib leida ka muid õigusteoreetilisi lahendusi.

Seega annab kehtiv seadus maksuhaldurile õiguse esitada kohtu kinnistusosakonnale taotlus jõustunud maksuotsuse kohtuliku hüpoteegiga tagamiseks. Samuti on maksuhalduril võimalik kohtu loal sarnaselt tagada oma nõue veel enne maksukohustuse kindlaksmääramist. Siinkohal on oluline silmas pidada, millised eelised annab kohtuliku hüpoteegiga tagatud nõude esitamine pankrotimenetluses.

Riigikohtu seisukoha järgi ei too pankroti väljakuulutamine kaasa enne pankrotimenetlust kinnistusraamatusse kantud kohtuliku hüpoteegi äralangemist. Kohtulik hüpoteek jääb tagama sama nõuet, mille tagamiseks see seati, ja mis esitatakse tunnustamiseks pankrotimenetluses, ning see on aluseks ka nõude tunnustamisel pandiga tagatud nõudena PankrS § 153 lg 1 p 1 mõttes. Hagi tagamise saab tühistada ja võlgniku taotlusel kohtuliku hüpoteegi kustutada üksnes juhul, kui hageja nõuet või selle rahuldamisjärku pankrotimenetluses ei tunnustata ja võlausaldaja ei esita hagi nõude või rahuldamisjärgu tunnustamiseks või kui see hagi jäetakse rahuldamata. Riigikohtu arvates oli eelnev järeldus kooskõlas kohtuliku hüpoteegi aktsessoorse olemusega AÕS § 363 lg 2 mõttes. Seda sätet tuleb mõista laiemalt, st et

¹⁹⁹ Seletuskiri maksukorralduse seaduse, äriseadustiku ja nendega seonduvate teiste seaduste muutmise seaduse eelnõule 377 SE. – www.riigikogu.ee (5.04.2016).

kohtuliku hüpoteegiga on tagatud ka pankrotimenetluses (olgu kohtuväliselt või hilisemas kohtumenetluses) tunnustatud nõue²⁰⁰.

Seadusandja selgitas kohtuliku hüpoteegiga tagatud nõudele pandiga tagatud nõude staatuse andmist eesmärgiga anda kõikidele hüpoteegipidajatele võrdne kaitse ning soodustada kohtulikku hüpoteeki, mis erinevalt arestimiskeelust ei takista majanduskäivet.²⁰¹

Esmalt on autori arvates problemaatiline kohtuliku hüpoteegiga tagatud nõude ja tavapärase pandiga tagatud nõude käsitlemine pankrotimenetluses samaväärset kaitset vajavate nõuetena. Tavapärane pandiõigus kinnisasjale seatakse tehingu alusel, kohtulik hüpoteek seevastu riigivõimu akti alusel (kohtulahendiga).²⁰² Pankrotimenetluses pandivõlausaldajate nõuete kaitsmise eesmärgil on oma kindlad põhjused. Nimelt loetakse pandivõlausaldajate kaitse pankrotimenetlustes maksejõuetusõiguses üldtunnustatud printsiibiks, kaitsmaks nii krediidituru toimimist kui põhiseaduslikku omandiõigust, mida pandiõigus tegelikult evib. Pandivõlausaldajate õiguste kärpimisel võivad olla laialdased ja sügavad mõjud krediidi kättesaamisele.²⁰³ Paul Varul on leidnud, et pandiga tagatud nõue peab olema eesõigustatud, vastasel korral kaotab pant usaldatavuse ning see mõjuks majandussuhete arengule ja stabiilsusele halvasti.²⁰⁴ Riigikohtu praktika kohaselt on hüpoteek krediidiasutuste jaoks olulisim tagatisvahend kinnislaenu turul, elavdades sel viisil oluliselt majanduskäivet ja andes samas krediidiasutustele kindluse, et laenusaaja makseraskuste korral on laen vähemalt olulises osas võimalik tagasi saada²⁰⁵. Samuti on hüpoteeki võimalik käsitleda reaalse varana, kuivõrd hüpoteegi seadmisega antakse osa kinnisasja majanduslikust väärtusest sisuliselt üle hüpoteegipidajale.²⁰⁶

Autori arvates viitab eelnev argumentatsioon, mis rõhutab pankrotimenetluses esitatud pandiõiguse olulisust seoses krediidituru toimimisega, pankrotieelselt sõlmitud kokkulepetele pandipidaja ja võlgniku vahel. Võlausaldaja on teadlik tavapärase pandiõiguse kaudu riskide maandamise võimalusest ka võlgniku teoreetilise pankroti korral, mistõttu osutub võimalikuks krediidi väljastamine tehingu alusel. Autor on seisukohal, et hüpoteegipidaja õiguste kaitse

²⁰⁰ RKTko 3-2-1-143-10.

²⁰¹ Seletuskiri tsiviilkohtumenetluse seadustiku ja täitemenetluse seadustiku rakendamise seaduse eelnõule 273 SE I, - www.riigikogu.ee.

²⁰² Varul, P jt Asjaõigusseadus II. (Viide 195), lk 711.

²⁰³ World Bank. Report on the Treatment of the Insolvency of Natural Persons, p 106. -

http://siteresources.worldbank.org/INTGILD/Resources/WBInsolvencyOfNaturalPersonsReport_01_11_13.pdf

²⁰⁴ P. Varul. Selgitavaid märkusi pankrotiseadusele. - Juridica, 1994/1, lk 11.

²⁰⁵ RKTko 3-2-1-25-11.

²⁰⁶ RKKKm 3-1-1-92-12.

on laiemalt seotud ka pankrotieelsete õiguste kaitse põhimõttega, mille kohaselt tuleb pankrotieelseid kokkuleppeid ning võlausaldajate õigusi modifitseerida nii vähe kui võimalik.²⁰⁷ Kohtulik hüpoteek on võlausaldaja õiguskaitsevahendiks ning põhimõtteliselt võib võlausaldaja kohtuliku hüpoteegi seadmise optsiooni pidada tagatisvõimaluseks krediidi andmisel. Samas ei saa võimalus kasutada hilisema õigusvaidluse korral kohtulikku hüpoteeki oma nõude tagamisel olla võlausaldajale krediidilepingu sõlmimisel määrava tähtsusega teguriks. Võlausaldaja ei saa tehingu tegemise hetkel olla teadlik piisava vara olemasolust tulevikus, mida kohtuliku hüpoteegi kaudu oleks üldse võimalik koormata. Autori arvates ei takistaks kohtuliku hüpoteegiga tagatud nõudega võlausaldaja õiguste kärpimine pankrotimenetluses laenuturu toimimist olulisel määral. Seega on väheusutav, et võlausaldajad loobuksid krediidi andmisest, põhjusel, et võlgniku pankroti korral ei oleks neil kohtuliku hüpoteegi abil võimalik saavutada eesõigusega pandivõlausaldaja staatust. Ühtlasi ei saa kohtuliku hüpoteegi seadmist seostada otseselt pankrotieelsete kokkulepete austamise põhimõttega, kuivõrd nõude tagamine kohtuliku hüpoteegiga ei ole olemuselt asjaolu, mida pooled tehingu sõlmimisel läbiarutaksid.

Autori hinnangul on siiski põhjust kahelda, kas kohtuliku hüpoteegiga tagatud nõue peaks olema võrdväärne pandivõlausaldaja nõudega pankrotimenetluses 2004.a. pankrotiseaduse järgi lõppes kohtulik hüpoteek pankroti väljakuulutamisel. Seaduse eelnõu seletuskirjas märgiti, et lubades kohtuliku hüpoteegi omajal ka pärast pankroti väljakuulutamist võlgniku vara suhtes oma õigusi teostada, tähendaks see väga paljudel juhtudel võlgniku sisuliselt varatuks muutumist ning seega pankrotimenetluse raugemist.²⁰⁸ Pankrotimenetluse eelselt kehtib põhimõte „kiirem võidab“ ehk võlausaldaja, kes oma nõude esitab teistest varem, võib õigustatult loota nõude rahuldamist eelistatult.²⁰⁹ Samas, pankroti väljakuulutamise korral kahjustaks taoline võlausaldajate võidujooks kõiki võlausaldajaid tervikuna, kuivõrd sellisel juhul saaks kiirem võlausaldaja oluliselt parema positsiooni teiste võlausaldajate arvel.²¹⁰ Seetõttu on pankrotiõiguse põhimõtted (võlausaldajate võrdse kohtlemise ning kollektiivsuse põhimõte) suunatud taolise võlausaldajate võidujooksu peatamisele.²¹¹ Autori arvates tulenes seadusandja algne kavatsus, mitte lubada kohtuliku hüpoteegi ülekandmist pankrotimenetlusesse, võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõttest, eesmärgiga takistada võlausaldajate võidujooksu pankrotimenetluse eelselt. Teisalt on oluline kaitsta võlausaldajat,

²⁰⁷ Goode. R Principles of Corporate Insolvency Law. 4th Edition 2011. p 71.

²⁰⁸ Seletuskiri pankrotiseaduse eelnõule (1085 SE I). (Viide 73).

²⁰⁹ T. H. Jackson. (Viide 34), lk 10.

²¹⁰ L.R. Reid, “Transfers by Check”: The 90-Day Rule of Preference Recovery Under Section 547(b) of the Bankruptcy Code, 1987 Duke Law Journal, p 713 .

²¹¹ T. H. Jackson. (Viide 34), lk 10.

kes on oma nõude maksmapanekuks pöördunud kohtusse, teinud kulutusi ning omandanud hagi tagamise raames oma nõudele täiendava tagatise kohtuliku hüpoteegi kaudu. Kindlasti on nimetatud võlausaldaja huvid kaitsmisväärsed kui kohtulik hüpoteek on seatud pankrotimenetluse algatamisest oluliselt varem. Taolist lähenemist toetab ka pankrotieelsete õiguste austamise printsiip. Siiski on oluline rõhutada, et tavapärane pandiõigus ning kohtulik hüpoteek on põhimõtteliselt erinevad õiguslikud instituudid lähtuvalt erinevatest eesmärkidest. Tavapärase hüpoteegi seadmise kui tagatisvõimaluse eesmärgiks on võlausaldaja ennetav kaitse ning majanduse elavdamine. Kohtuliku hüpoteegi seadmine hagi tagamise raames on seevastu õiguskaitsevahend, mille eesmärk on võlausaldajat kaitsta hiljem, pärast võlausaldaja nõude sissenõutavaks muutumist. Tulenevalt eesmärkide põhimõttelisest erinevusest ei ole autori arvates kohtuliku hüpoteegi ja tavalise hüpoteegi võrdsustamine põhjendatud.

Samas ei ole Riigikohtu arvates hüpoteegiga tagatud nõudele eesõiguse andmine vastuolus võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõttega, kuivõrd vahetult enne pankrotimenetlust võlausaldajaid ebavõrdselt koheldes seatud kohtuliku hüpoteegi saab PankrS § 114 järgi tagasivõitmise korras kehtetuks tunnistada. Kohus leidis, et hagi tagamise korras eseme käsutamine on võrdsustatav eseme käsutamisega täitemenetluses ja seega tagasivõidetav PankrS § 109 lg-st 3 tulenevalt.²¹²

Tagasivõitmise korras saab kehtetuks tunnistada tehinguid, mis on tehtud teatud aja jooksul enne pankrotimenetluse algust. Tagasivõitmise kaudu tunnistatakse kehtetuks eelkõige need tehingud, milledega võlgnik kahjustas võlausaldajate huve sellega, et vähendas oma vara soodustades tehingutega oma maksejõuetust.²¹³ Tagasivõitmise preventiivne eesmärk seisnebki selles, et vältida võlgniku kavatsust eelistada mõnda võlausaldajat ning maksejõuetuse korral võlausaldajate võidujooksu.²¹⁴

Siiski ei pruugi autori arvates tagasivõitmise instituut olla piisav leevendamaks võlausaldajate ebavõrdsset kohtlemist, vahetult enne pankrotimenetluse algust seatud kohtuliku hüpoteegi kehtetuks tunnistamise kaudu. PankrS § 118 lg 1 kohaselt on toimub tagasivõitmine hagimenetluses ning üksnes pankrotihalduril on tagasivõitmise nõude esitamise õigus.²¹⁵

²¹² RKTko 3-2-1-143-10.

²¹³ P. Varul. Selgitavaid märkusi pankrotiseadusele. – Juridica, 1994, nr 1, lk 2-13.

²¹⁴ J. Perem. Tagasivõitmine Eesti pankrotiseaduses ja mõned võrdlused Rootsi vastava seadusandlusega. – Juridica, 1995/7, lk 295.

²¹⁵ P. Varul. Nõuetest pankrotimenetluses. – Juridica 2004/2, lk 98.

PankrS §-st 77, mis määratleb võlausaldajate pädevust pankrotimenetluses ammendava loeteluna, ei tulene võlausaldajate õigust esitada tagasivõitmise hagi või nõuda haldurilt üldkoosoleku otsusega tagasivõitmise hagi esitamist. Juhul kui haldur jätab vahetult enne pankrotimenetlust kohtuliku hüpoteegi seadmise tagasivõitmiseks hagi esitamata, jääb kohtulikku hüpoteeki omav võlausaldaja endiselt pandivõlausaldaja staatusesse. Hüpoteetiliselt võib haldur olla võlausaldajate ees vastutav põhjendamatult hagi esitamata jätmise tõttu tekitatud kahju eest PankrS § 63 lg 1 alusel. Samas on mistahes kohtulike nõuete esitamine reeglina seotud märkimisväärsete kulutustega nii pankrotivarale kui ka võlausaldajatele. Seega on küsitav, kas eelnimetatud nõude esitamise võimalus tagab kõikide võlausaldajate huvide kaitse vajalikul määral. Näiteks on Ameerika Ühendriikide pankrotiseaduse järgi tagasivõitmise hagiavalduse esitamise õigus antud ka võlausaldajate toimkonnale, juhul kui haldur põhjendamatult keeldub hagiavaldust esitamast. Kui ka võlausaldajate toimkond jätab alusetult tagasivõitmise hagi esitamata, on hagi esitamise võimalus üksikul võlausaldajal.²¹⁶

Eeltoodust tulenevalt on autori arvates põhjendatud leida tasakaal kõikide pankrotivõlausaldajate õiguste kaitsmisväärsete huvide ning kohtuliku hüpoteegiga tagatud nõuet omava võlausaldajate kaitsmisväärsete huvide vahel. Autor asub seisukohale, et vahetult enne pankrotimenetluse algatamist ühe võlausaldaja kasuks seatud kohtulik hüpoteek võib pankrotimenetluses põhjustada võlausaldajate ebavõrdset kohtlemist ka siis kui võlausaldajate kaitseks on kehtestatud tagasivõitmise instituut. Tagasivõõtmine on tegelikult üksnes kahjuliku tagajärje pehmendamiseks mõeldud vahend, mille kasutusvõimalus ei tohiks õigustada printsipi rikkumist. Siiski aitaks autori arvates võimalikku võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumist leevendada tagasivõitmise hagi esitamise õiguse andmine ka võlausaldajatele, juhul kui haldur keeldub alusetult hagi esitamast.

Võttes arvesse eelnevat järeldust, mille kohaselt ei ole välistatud kohtuliku hüpoteegi abil pankrotivõlausaldajate huvide kahjustamine, võib autori arvates kohtuliku hüpoteegiga pandivõlausaldaja staatuse omandamist käsitleda ka kaudse või varjatud eesõiguse teostamise vahendina. Võrreldes tavalise võlausaldajaga on maksuhalduril oma nõuet kohtuliku hüpoteegiga tagada veelgi hõlpsam. Nagu eespool viidatud, on jõustunud ehk maksuvõlgniku poolt vaidlustamata jäetud maksuotsuse sissenõudmiseks kohtulikku hüpoteegi seadmist teostada MKS § 130 lg 2 p 5 alusel ilma kohtu kontrollita, mis võrreldes eraõigusliku

²¹⁶ Robert E. Ginsberg & Robert D. Martin, Ginsberg and Martin on Bankruptcy (5th ed. 2008-2011) Wolters Kluwer Law & Business, p 8-87.

võlausaldajaga, seab maksuhalduri mõnevõrra paremasse positsiooni. Tavalise võlausaldaja poolt hagi tagamise raames taotletava kohtuliku hüpoteegi puhul peab kohus hindama, kas hüpoteek on ikka tõenäoliselt vajalik kohtulahendi täitmise tagamiseks, kas arvestatakse hagi hinda ja kas kostja huvisid hagi tagamisega ebaoproportsionaalselt ei kahjustata.²¹⁷ Lisaks, arvestades Maksu- ja Tolliameti kui riikliku institutsiooni finantsilist võimekust, võib kohtuliku hüpoteegi tagasivõitmine, osutuda võlausaldajatele oluliselt koormavamaks ülesandeks võrreldes mõne teise võlausaldaja nõude kehtetuks tunnistamisega. Pankrotihalduril, kelle jaoks Maksu- ja Tolliamet on reeglina võlausaldajaks mitmetes pankrotimenetlustes, ei pruugi ka isiklikust huvist lähtuvalt olla soov asuda maksuhalduri kasuks seatud kohtulikku hüpoteeki tagasi võitma.

Seega võib autori hinnangul kohtuliku läbivaatusega kohtuliku hüpoteegi seadmine muuta esmapilgul maksuhalduri nõude pankrotimenetluses eesõigusnõudeks teiste võlausaldajatega ebavõrdsetel alustel. Samas, kuivõrd tagamise menetluses tõendeid ei koguta, ega hinnata²¹⁸, piirdub tavaliste nõuete kohtulik kontroll suuresti taotluse põhistamisel ning formaalsete eelduste kindlakstegemisel. Lisaks tuleb arvestada ka asjaolu, et haldusmenetluse seadustiku (HMS²¹⁹) § 60 lg 2 järgi on maksuotsus kui kehtiv haldusakt täitmiseks kohustuslik igaühele, kuni seda ei ole kehtetuks tunnistatud ning täitemenetluse seadustiku²²⁰ (TMS) § 2 lg 1 p 12 järgi on jõustunud maksuotsus täitedokumentiks. Seega on maksuhalduri jõustunud haldusaktist tulenev nõue pankrotimenetluses oma olemuselt võlgnikule siduvam, kui seda on tavalise võlausaldaja nõue. Võlgnikule on tagatud õigus maksuotsust vaidlustada tulenevalt HKMS § 46 lg-st 1. Seega võib jõustunud maksuotsusest tuleneva nõude sundtäitmisel, nõude tagamine kohtuliku hüpoteegiga kohtulikku kontrolli läbimata, olla põhjendatud.

Iseasi, kas olukorras, kus maksunõue ei ole eesõigusnõue, on maksunõude kohtuliku hüpoteegi kaudu eesõigusnõudeks muutumine põhjendatud? Nimelt leiab autor, et tulenevalt kohtuliku hüpoteegi eelnevalt käsitletud erieesmärgist, ei ole kohtuliku hüpoteegiga tagatud nõuet võimalik liigitada tavapäraste tagatud nõuete hulka. Seetõttu võib nimetatud nõuet käsitleda pankrotimenetluses pigem eesõigusnõudena, mille kehtestamine eeldab samas teatavat riigi sotsiaalpoliitilist kaalutlust. Kuivõrd kohtuliku hüpoteegi tavalise hüpoteegiga võrdsustamise eesmärgiks on majanduskäivet mittetakistava kohtulikku hüpoteegi soodustamine, kajastab seadusandja põhistus autori arvates lisaks õigusteoreetilisele ka

²¹⁷ RKTkm 3-2-1-133-10.

²¹⁸ RKTkm 3-2-1-121-15.

²¹⁹ Haldusmenetluse seadus. 06.06.2001. - RT I 2001, 58, 354; RT I, 23.02.2011, 8.

²²⁰ Täitemenetluse seadustik. 20.04.2005. - RT I 2005, 27, 198; RT I, 17.12.2015, 81.

õiguspoliitilist argumenti. Varasemalt kehtinud pankrotiseaduse sätted, mis kohtuliku hüpoteegi pankrotimenetluse algatamisega lõpetasid ei olnud autori arvates pankroti- ja omandiõiguslike põhimõtetega vastuolus. Seega muutub kohtuliku hüpoteegi kaudu maksunõue, mis seaduse järgi eesõigusnõuete hulka ei kuulu, endiselt eesõigusnõudeks. Autori arvates on taoline olukord õiguslikult vastuoluline.

Siiski leiab autor, et seni kuni ka tavalistele võlausaldajatele on tagatud võimalus kohtuliku hüpoteegi kaudu omandada sisuliselt eesõigusnõudega võlausaldaja staatus, ei põhjusta maksunõude tagamine kohtuliku hüpoteegiga (ka kohtulikku kontrolli läbimata), üheselt mõistetavat ebavõrdset kohtlemist pankrotimenetluses. Seega ei vii ülalkäsitletud õigusnormid maksunõude selgelt ebaõiglase ning varjatud eelistamiseni. Samas on autor seisukohal, et kohtulik hüpoteek, mis on tagamata nõudega võlausaldajale seatud vahetult enne pankrotimenetluse algatamist, kahjustab selgelt võlausaldajate üldisi huve ning üksnes pankrotihalduri käsutada olev tagasivõitmise instituut ei ole piisav võlausaldajate huvide kaitseks. Lisaks asub autor ka täiendavale seisukohale, et tulenevalt kohtuliku hüpoteegi erieesmärgist, ei ole pankrotimenetluses kohtuliku hüpoteegiga tagatud nõude võrdsustamine tavalise tagatud nõudega, õigusteoreetilistest kaalutlustest piisavalt põhjendatud.

3.3. Jõustunud maksuotsuse vaidlustamise välistatus pankrotimenetluses kui varjatud eesõiguse teostamise vahend

Pankrotimenetluses kehtib nõuete kaitsmise põhimõte. See tähendab, et võlausaldajatele ja võlgnikule antakse võimalus vaidlustada pankrotimenetluses esitatud nõue või selle rahuldamisjärk ning seejärel vaielda nõude üle pädevas kohtus.²²¹ Seega on nõuete kaitsmine nõuete kaitsmise kohtuväline protseduur, mille käigus võlausaldajad ja haldur otsustavad omavahel õiguslikult siduvalt, millised nõuded osalevad pankrotivara jaotusmenetluses. Nõuete kaitsmine kohtuväliselt vähendab oluliselt kohtu töökoormust, see väljendub selles, et kohtud peavad läbi vaatama ainult need nõuded, millele on esitatud vastuväide, ja võlausaldajad, kes on pöördunud hagiga kohtusse nõude tunnustamiseks.²²²

Ka maksuvõla nõue allub nõuete tunnustamise üldisele regulatsioonile ning vajab kaitsmist. Märgitu kehtib ka nõude rahuldamisjärku kohta. Nõuete tunnustamise üldisele korrale allub ka nõue, mille alusel pankrot välja kuulutati. Samas kui pankrotimenetluses esitatud

²²¹ RKTko 3-2-1-103-02.

²²² T. Saarma (Viide 6), lk 66.

maksuvõla nõude suhtes on jõustunud halduskohtu otsus, siis tuleb nõue lugeda kaitsmiseta tunnustatuks osas, milles halduskohus on selle seaduslikuks ja põhjendatuks tunnistanud.²²³

PankrS § 106 lg 1 sätestab võlausaldaja hagi esitamise õiguse teise võlausaldaja vastu, kui viimane on nõuete kaitsmise koosolekul vastu vaielnud tunnustamiseks esitatud nõudele. Võlausaldaja hagi nõude tunnustamiseks pankrotimenetluses on suunatud sellele, et selgeks teha, kas tal on võlgniku vastu nõudeõigus või nõuet tagav pandiõigus. Hagi rahuldamise korral tekib võlausaldajal õigus osaleda pankrotihalduri koostatud jaotusettepaneku põhjal pankrotivara müügist saadud raha jaotamisel.²²⁴

PankrS § 103 lg-st 4 tulenevalt loetakse nõuete kaitsmise koosolekul kaitsmiseta tunnustatuks nõue, mis on kohtu või vahekohtu jõustunud lahendiga rahuldatud, ja pandiõigus, mida on kohtu või vahekohtu jõustunud lahendiga tunnustatud või mis on kantud kinnistusraamatusse, laevakinnistusraamatusse, kommertspandiregistrisse või Eesti väärtpaberite keskreistrisse. Nõuet, mida loetakse kaitsmiseta tunnustatuks, võlausaldajad pankrotimenetluses vaidlustada ei saa. Eelnimetatud säte on seotud kohtuotsuse seadusjõu põhimõttega, mille kohaselt tohib kohus otsustada ühte ja sama asja ainult üks kord,²²⁵ tagamaks õiguskindlust, mis on õigusriigi põhimõtte (PS § 10) oluline osa.²²⁶ Õiguslikesse registritesse kantud pandiõiguse puhul eeldatakse pandiõiguse õigsust.²²⁷

Riigikohtu üldkogu pidas lahendis nr 3-2-1-82-14 võimalikuks PankrS § 103 lg-e 4 laiendavat tõlgendust. Üldkogu leidis, et hoolimata PankrS § 103 lg 4 sõnastusest, tuleks haldusakti kehtivuse põhimõttest kaitsmiseta tunnustatuks lugeda ka avalik-õiguslik nõue, mille aluseks oleva haldusakti vaidlustamistähtaeg on möödunud. Üldkogu oli seisukohal, et kehtivat maksuotsust, mille vaidlustamise tähtaeg on võlgniku jaoks möödunud, võlgnik, pankrotihaldur ega võlausaldaja vaidlustada ei saa.²²⁸ Riigikohus oli seisukohal, et kuivõrd pankrotiseadus ei sätesta haldusakti kehtivuse põhimõtteid teisiti, kehtib maksuotsus kui haldusakt ka pankrotimenetluse ajal ja pärast seda, hoolimata maksunõude tunnustamisest või tunnustamata jätmisest pankrotimenetluses.²²⁹

²²³ RKTko 3-2-1-103-02.

²²⁴ RKTko 3-2-1-10-06.

²²⁵ RKHKm 3-3-1-47-01, p 1.

²²⁶ RKÜKo 3-1-2-2-11, p 66.

²²⁷ T. Saarma (Viide 6), lk 75.

²²⁸ M. Aavik. K.Krillo. Riigikohtu praktika tsiviilasjades, mai – august 2014. Aktuaalse praktika ülevaade. Riigikohtu õigusteabe osakond 2015, lk 4.

²²⁹ RKÜKo 3-2-1-82-14 p 25.

Riigikohtu üldkogu eelmainitud seisukohale oponeerisid samas tsiviilasjas 6 eriarvamusele jäänud riigikohtunikku, kes leidsid, et üldkogu tõdemus, mille kohaselt ei sätesta pankrotiseadus haldusakti kehtivuse põhimõtteid teisiti, ei ole asjassepuutuv. Kohtunike arvates ei pea pankrotiseadus reguleerima ega reguleerigi haldusakti kehtivust, küll aga sätestab PankrS § 103 lg 4 ammendavalt nõuded, mis loetakse nõuete kaitsmise koosolekul kaitsmiseta tunnustatuks. Kui haldusakti vaidlustamise tähtaeg on võlgniku jaoks möödunud, ei mõjutanud see eriarvamusele jäänud kohtunike hinnangul võlausaldaja õigust pärast pankroti väljakuulutamist maksunõuet vaidlustada, kuivõrd enne pankroti väljakuulutamist maksunõue võlausaldaja õigusi ei puudutanud ning võlausaldajal puudus õigus ja vajadus maksunõuet vaidlustada. Kohtunikud olid seisukohal, et pankrotiseaduse mõtte ja eesmärgiga on kooskõlas ning tagab võlausaldajate võrdse kohtlemise see, kui kõigil võlausaldajatel on võimalus vaidlustada teiste võlausaldajate nõudeid, v.a PankrS § 103 lg-s 4 loetletud nõuded. Üldkogu otsus jättis aga võlausaldaja ilma õigusest pöörduda oma õiguste kaitseks kohtusse, kui maksunõude vaidlustamise tähtaeg on võlgniku jaoks möödunud. Seega tulnuks võlausaldajat, kes vaidleb vastu maksunõudele, mille vaidlustamise tähtaeg on võlgniku jaoks möödunud, käsitada pankrotimenetluses vastuväite esitamisest alates kui muud isikut, kelle õigusi maksunõue puudutab ja kellel on tulenevalt HKMS § 44 lg-st 1 õigus pöörduda kaebusega kohtusse.²³⁰

Seega, hoolimata pankrotiseaduse sõnastusest, kus kaitsmiseta tunnustatuks loetavate nõuete hulgast jõustunud haldusaktist tulenevat nõuet leida pole võimalik, pidas Riigikohus võimalikuks osundatud sätte äärmiselt laia tõlgendust. Jõustunud haldusaktist tuleneva maksunõude võrdsustamine vaidlustamisvõimaluseta kohtulahendist tuleneva nõudega, võib autori hinnangul tuua kaasa maksunõude eelistamise varjatud kujul. Analüüsides Riigikohtu üldkogu tõlgendust, tuleb autori arvates vaadelda jõustunud haldusakti õigusjõu olemust võrreldes jõustunud kohtuotsusega.

Ivo Pilving on oma doktoritöös välja toonud, et haldusakti mõiste arendati haldusõigusteaduses algselt välja administratiiv- ja jurisdiktsioonilise võimufunktsiooni võrdlemisel vastena kohtuotsusele, mistõttu haldusakti õigusjõud on ligikaudne vaste kohtuotsuse seadusjõule. Sarnaselt kohtuotsuse seadusjõule, tekib kehtival haldusaktil õigusjõud.²³¹ Formaalne õigusjõud tähendab haldusakti vaidlustamatust ning see kaasneb vaide- ja kaebetähtaegade möödumisega. Materiaalne õigusjõud tekib juba haldusakti

²³⁰ RKÜKo 3-2-1-82-14, Eriarvamus.

²³¹ I.Pilving Haldusakti siduvus. Uurimus kehtiva haldusakti õiguslikust tähendusest rõhuasetusega avalik-õiguslikel lubadel. Dissertationes Iuridicae Universitatis Tartuensis, 18. Tartu, 2006, lk 58.

jõustumisel ning see mõiste väljendab piiranguid haldusakti muutmiseks (püsivus) ja keeldu haldusakti regulatsioonist kõrvale kalduda (siduvus). Siduvus tähendab haldusakti regulatsiooni juriidiliselt kohustuslikku iseloomu ja selle määravust reguleeritud üksikjuhtumi suhtes.²³² Kuna kohtuotsuse jõustumine (seadusjõud) on seatud sõltuvusse edasikaebevõimaluste ammendumisest ning haldusakti õigusjõu instituut on haldusõiguses kujunenud kohtuotsuse seadusjõu eeskujul, on ka haldusakti siduvust seostatud vaidlustamatuse ja muutmatusega. Vaidlustamatus seisneb korralise vaidlustamise võimaluste ammendumises.²³³ Nii nagu kohtuvaidluse ese määrab kindlaks hilisema kohtuotsuse seadusjõu ulatuse, determineerib haldusakti resolutsioonis lahendatav küsimus, teisisõnu tema reguleerimisese, haldusakti õigusjõu.²³⁴

Seega, võttes arvesse vaidlustamatu haldusakti olemust, ei saa autori arvates Riigikohtu üldkogu seisukohale ette heita haldusakti teooria põhimõtete rõhutamist ka pankrotimenetluses. Ilmselt on omal kohal ka vaidlustamatu haldusakti sarnasused jõustunud kohtulahendiga, mistõttu võib esmapilgul jaatada lõplikult jõustunud ning lõppenud vaidlustamistähtajaga maksuotsusest tuleneva nõude võrdsustamist kohtulahendist tuleneva nõudega. Samas on õigusteoorias leitud, et võrreldes haldusaktiga on kohtuotsuse õiguspärasus formaalsema menetluse ning kohtuniku kompetentsuse ja isikliku sõltumatuse kaudu tugevamini tagatud.²³⁵ Autori hinnangul on jõustunud kohtulahendist tulenev nõue juba läbinud kohtuliku kontrolli, mistõttu on pankrotimenetluses nimetatud nõude eelistamine teistele, veel võimaliku vaidluse objektiks olevatele nõuetele ilmselt põhjendatud. Sama ei saa öelda jõustunud maksuotsuse- kui haldusakti kohta. Isegi kui nentida, et maksuhaldur kui üksnes seaduse alusel tegutsev ja vastavat kompetentsi omav riigivõimu organ on tõenäoliselt teinud õiguspärase maksuotsuse, puudub otsusel ilma kohtuliku läbivaatusega mistahes sõltumatu järelkontroll. Ka Riigikohus on jaatanud kohtulahendi ning haldusakti erinevust õiguskindluse seisukohast. Näiteks on Riigikohus jõudnud järeldusteni, et TMS § 2 lg sätestatud täitedokumentide loetelu puhul on kõigi ühine nimetaja see, et kõikide dokumentide puhul on seadusandja eeldanud, et dokumendid pärinevad õiguskindlast allikast. Siiski võib õiguskindluse määr olla erinev. Õiguskindluse seisukohalt on kõige vähemproblemaatilised kohtute lahendid. Täitedokumentidest kõige problemaatilisemad on aga notariaalsed lepingud kui täitedokumendid, erinevad haldusaktid ning kohtuvälise menetleja otsused kui täitedokumendid. Nende täitedokumentide korral ei ole ükski sõltumatu

²³² Ibid, lk 218.

²³³ Ibid, lk 81.

²³⁴ Ibid, lk 218.

²³⁵ Ibid, lk 69.

vaidlusi lahendav organ sundtäitmise eelduste täitmist kontrollinud või poolte vahel tekkinud vaidlust läbi vaadanud.²³⁶

Rõhutades siinkohal jällegi võrdse kohtlemise põhimõtet, ei ole autori arvates jõustunud maksuotsusest tuleneva nõude ning jõustunud kohtulahendist tuleneva nõude võrdsustamine pankrotimenetluses põhjendatud, kuivõrd nõuete alused ei ole võrdsed. Seejuures on Riigikohus rõhutanud haldusakti kui täitedokumendi problemaatilisust õiguskindluse seisukohast.

Lisaks esineb autori arvates Riigikohtu üldkogu eelviidatud lähenemises ka muid selgitamistvajavaid aspekte. Riigikohtu üldkogu asus seisukohale, et vaidlustamisvõimalusega maksunõudele vastu vaielnud pankrotihaldurit ja võlausaldajat tuleb pankrotimenetluses vastuväite esitamisest alates käsitada kui muud isikut, kelle õigusi maksunõue puudutab ja kellel on tulenevalt HKMS § 44 lg-st 1 õigus pöörduda kaebusega halduskohtusse. Maksuhalduril lasuv kohustus maksunõudest haldurit teavitada tagab ka selle, et teised võlausaldajad saavad õigel ajal maksunõudest teada ja soovi korral esitada maksunõudele vastuväiteid.²³⁷ Seega pidas Riigikohus käsitleda nii võlausaldajaid kui haldurit kolmandate isikutena, keda maksuotsus võib puudutada.

Samas, ei saa autori arvates tähelepanuta jätta eriarvamusele jäänud kohtunike seisukohta, mille järgi tuleb ka lõppenud vaidlustamistähtajaga maksunõudele vastu vaielnud võlausaldajat käsitada pankrotimenetluses vastuväite esitamisest alates kui muud isikut, kelle õigusi maksuotsus võib puudutada.

MKS § 43 p 3 kui ka haldusmenetluse seaduse (HMS) § 11 lg 1 p 3 kohaselt on menetlusosaliseks isik (kolmas isik), kelle õigusi või kohustusi haldusakt puudutab või võib puudutada. Seega, kui on olemas oht, et haldusakt võib isiku õigusi või kohustusi puudutada, tuleb isik kaasata menetlusse.²³⁸ Riigikohus on oma varasemas praktikas selgitanud, et haldusmenetlusse tuleb kaasata iga isik, kelle puhul on haldusülesannete hoolsal täitmisel võimalik ette näha, et haldusakt võib piirata tema õigusi.²³⁹ Nimetatu tuleneb inimväärikuse, õigusriigi, efektiivse õiguskaitse ning hea halduse põhimõtetest²⁴⁰ Samuti on Riigikohus

²³⁶ RKTko 3-2-1-138-13 p 14.

²³⁷ RKÜko 3-2-1-82-14.

²³⁸ RKHko 3-3-1-67-09.

²³⁹ RKHko 3-3-1-58-09.

²⁴⁰ RKHko 3-3-1-56-02.

leidnud, et haldusakt piirab subjektiivset õigust, kui haldusakt keelab või välistab õiguse kasutamise osaliselt või täielikult, seab õiguse kasutamisele täiendavaid tingimusi või raskendab oluliselt õiguse kasutamist.²⁴¹ Samas ei saa kolmanda isiku õigusi mõjutada haldusakt, millega ei kaasne talle vahetuid õiguslikke ega faktilisi tagajärgi. Liiga kaudse seose alusel isikute kaasamisel muutuks enamiku haldusmenetluste läbiviimine sisuliselt võimatuks. Kui haldusakti tagajärg avaldab üldreeglina isikule vaid faktilist mõju, ega kasva üle tema õiguste piiramiseks, ei ole kaasamine vajalik.²⁴² Samuti ei ole kõiki puudutatud isikuid ka parima tahtmise juures alati võimalik menetlusse kaasata, sest nende puutumus ei pruugi menetluse läbiviimise ajal olla ettenähtav ega -aimatav.²⁴³

Autori arvates ei kaasne pankrotimenetlusele eelselt tehtava maksuotsusega maksukohuslase võlausaldajatele vahetuid õiguslikke ning faktilisi tagajärgi. Võlgnikule sissenõutava maksukohustuse tekkimine pankrotimenetluse eelselt mõjutab võlgniku võlausaldajaid üksnes kaudselt, tulenevalt võlgniku majandusliku seisukorra halvenemisest. Kindlasti ei saa maksuotsuse tegemine juba eelduslikult kaasa tuua võlausaldajate nõuete rahuldamise tõenäosuse vähenemist. Samuti ei saa võlgnikule maksuotsust tegevale maksuhaldurile olla ettenähtav võlgniku võlausaldajate hilisem võimalik puutumus võlgniku pankrotimenetluse korral. Seega ei saa autori arvates maksuhaldurile etteheidetavaks teoks olla kõikide maksukohuslaste võlausaldajate kaasamata jätmine maksumenetluse käigus.

Autori arvates muutub õiguslik olukord märgatavalt pankroti väljakuulutamisega. Tulenevalt kollektiivsuse põhimõttest ning asjaolust, et kõikide võlausaldajate nõuete täielikuks rahuldamiseks võlgnikul varad puuduvad, puudutab jõustunud maksuotsus nüüd kõiki võlausaldajaid vahetult. Piiratud ressursside tingimustes, kus iga võlausaldaja nõude rahuldamise ulatus mõjutab otseselt kõiki võlausaldajaid, on pankrotiseaduses sätestatud õigus, vaidlustada teise võlausaldaja nõuet, põhiliseks õiguste teostamise instrumendiks. Üksnes juba kohtuliku kontrolli läbinud ja riiklikesse registritesse kantud pandiõigustest tulenevad nõuded, peavad õiguskindluse- ning omandiõiguse põhimõttest tulenevalt olema vaidlustamatud. Autori arvates rikub pankroti väljakuulutamise korral võlgniku võlausaldajate kui maksuotsusest vahetult puudutatud isikute kaebeõiguse kärpimine, selgelt võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtet. Autor nõustub eriarvamusele jäänud Riigikohtunike seisukohaga ja leiab, et jõustunud maksuotsusele vastuvaidlevat võlausaldajat tuleb käsitada kui muud isikut, kelle õigusi maksunõue puudutab. Näiteks on Ameerika Ühendriikide

²⁴¹ RKHKo 3-3-1-9-02.

²⁴² A. Aedmaa jt. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu, 2004. Lk 67.

²⁴³ I.Pilving (Viide 231), lk 97.

pankrotiõiguses jäetud võlausaldajatele võimalus vaidlustada maksunõuet maksukohuslase pankroti korral pankrotikohtus ka pärast 90 päevase vaidlustamistähtaaja möödumist.²⁴⁴

Täiendavalt on õigusteoorias on asutud seisukohale, et kolmandal isikul peab olema efektiivne võimalus pärast haldusaktist teadasaamist selle vaidlustamiseks. Kaebetähtaeg ei hakka kulgema enne, kui isikule on haldusakt teatavaks tehtud, ent õiguskindluse põhimõttest tulenevalt võib rahuldumata jääda ka muidu põhjendatud tühistamiskaebus, kui haldusakti andmisest on möödunud pikem ajavahemik ja adressaadil on saadud õiguse suhtes tekkinud kaitsmist vääriv usaldus.²⁴⁵ Sellises olukorras on vajalik leida õiglane tasakaal efektiivse õiguskaitse ja õiguskindluse põhimõtte vahel.²⁴⁶ Autori arvates peaks ka nimetatud põhimõttest lähtuvalt olema pankrotivõlausaldajatele kui puudutatud isikutele tagatud kaebevõimalus. Pigem on oluline vältida võimalikust alusetust maksunõudest tulenevat kahju teistele võlausaldajatele.

Iseenesest võib eelnevale seisukohale vastuväitena märkida, et kuivõrd maksuhalduril puudus kohustus pankrotieelse maksuotsuse tegemise ajal teisi võlausaldajaid kaasata, ei muuda pankrotimenetluse algatamine võlausaldajaid veel puudutatud isikuteks. Samas, võiks siinkohal olla asjakohaseks lahenduseks maksumenetluse- kui haldusmenetluse uuendamine võlgniku pankroti väljakuulutamise tõttu. Riigikohtu praktika kohaselt peab haldusorgan asjaolude muutumise, nagu ka uute tõendite korral haldusmenetluse uuendama (HMS § 44 lg 1 p-d 1 ja 2, § 65 lg 3). Asjaolude muutumine pärast haldusakti andmist ei muuda aga haldusakti tagantjärele õigusvastaseks.²⁴⁷ Menetluse uuendamise ajendiks võib olla isiku taotlus või haldusorgani enda initsiatiiv.²⁴⁸ Haldusakti muutmisega muudetakse haldusakti regulatsiooni. Selline muutmine võib samuti olla ühe isiku kasuks või teise kahjuks, olla edasiulatuv või tagasiulatuv, muudetav regulatsioon võib olla õiguspärane või õigusvastane. Haldusakti muutmise alla kuulub ka haldusakti osaline kehtetuks tunnistamine – sellisel juhul jääb haldusakt küll tervikuna jõusse, kuid osa tema regulatiivsusest kaotab kehtivuse.²⁴⁹

Eelnimetatud uuendamismenetluse kaudu võlausaldajatele vaidlustamisvõimaluse tagamine, võimaldaks autori arvates järgida lisaks haldusmenetluse põhimõtetele ka pankrotimenetluse

²⁴⁴ M. King, J Moss. (1994) "Avoiding Tax Liens on Personal Property in Bankruptcy: A Look at the Interplay Between the Bona Fide Purchaser Provisions of the Tax and Bankruptcy Codes," California Western Law Review: Vol. 31: No. 1, Article 3, p 3.

²⁴⁵ I.Pilving (Viide 231), lk 97, 98.

²⁴⁶ RKHK 3-3-1-41-02.

²⁴⁷ RKHKo 13.11.2014 otsus nr 3-3-1-44-14.

²⁴⁸ A. Aedmaa jt. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu, 2004. Lk 369.

²⁴⁹ A. Aedmaa jt. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu, 2004. Lk 375.

põhimõtteid ning maksuotsus ei muutuks iseenesest kehtetuks. Võlausaldajate teavitamine saab toimuda pankrotimenetluse raames, kus igal võlausaldajal on võimalik jõustunud maksuotsusega tutvuda ning maksuotsust vajadusel vaidlustada.

Kokkuvõttes nõustub autor siiski eriarvamusele jäänud Riigikohtu kohtunike seisukohaga. Asjaolu, et Riigikohtu üldkogu käsitletud otsus tugines ennekõike printsiipidele kui seaduse grammatilisele tõlgendusele, võib iseenesest olla põhjendatud. Samas jätab üldkogu tõlgendus autori arvates liialt tahaplaanile pankrotimenetluse põhimõtted, eelkõige võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtte, millest tulenevalt maksunõudeid ei eelistata. Seda olukorras, kus Riigikohus oma varasemates lahendites rõhutanud maksunõude ning tavapärase nõude võrdse kohtlemise vajadust. Samuti võttes arvesse üldkogu seisukohta, mille järgi on haldurit ja võlausaldajaid võimalik käsitleda maksuotsusest puudutatud isikutena, on eelnev seisukoht põhjendatud ka vaidlustamatu maksuotsuse puhul. Nii nagu eelnevalt sai selgitatud, peab puudutatud isikutel olema tagatud efektiivne võimalus haldusakti vaidlustamiseks pärast haldusaktist teadasaamist.

Madis Ernits on leidnud, et kui kaks printsiipi on vastassuunalised, ei ole võimalik kumbagi maksimaalselt realiseerida. Isiku õigusi maksimaalsel võimalikul määral arvestada püüdvast demokraatlikus põhiseadusriigis tuleb vastassuunaliste printsiipide vahel seada jalule mõistlik tasakaal, võttes arvesse mõlemaid.²⁵⁰ Autori arvates toob kohtulikku kontrolli mitteläbinud maksunõude võrdsustamine jõustunud kohtulahendist tuleneva nõudega pankrotimenetluses kaasa maksunõude eelistamise varjatud kujul. Samuti ei ole autori arvates piisavalt tagatud tasakaal vastassuunaliste printsiipide vahel. Autori hinnangul peaksid pankroti- ja maksuõigust puudutavas õigusloomes ja kohtupraktika kujundamisel võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtte, omama teiste printsiipidega võrreldes vähemalt samasugust kaalu. Kui normide kohaldamise õiguslik ajatelg jääb kaasuses pankrotimenetluse algatamisele vahetult eelnevasse aega, on autori seisukohast pankrotiõiguslike moonutuste vältimiseks õigustatud pankrotiõiguse põhimõtete veelgi rangem kohaldamine. Samuti on autori arvates põhjendatud järgida maksuotsuse täitmise kriteeriumi. Juhul kui maksuotsus on juba täidetud, ei ole ka jõustunud maksuotsuse vaidlustamise lubatavus põhjendatud.

²⁵⁰ M. Ernits. Põhiõigused kui väärtusotsustused Riigikohtu praktikas. – Riigikohtu lahendid Eesti õiguskorras: tähendus ja kriitika. Riigikohtu teadustööde konkursi kogumik. Tartu 2005, lk 58.

3.4. Maksunõude erikohtlemine maksunõude tunnustamise vaidluses (kohtu pädevus)

3.4.1. Halduskohtu pädevus maksuasjades

Eesti kohtusüsteemis eristatakse üldkohut ja halduskohut. Neil on erinev pädevus ja eri liiki kohtuasjade arutamiseks erinevad menetlusreeglid. Eelnev tingib vajaduse vältida võimalust, et samaliigilisi või isegi sama vaidlust lahendavad erineva pädevusega kohtud erinevate menetlusreeglite järgi.²⁵¹ Üldkohtuid ja erikohtuid eristatakse ka funktsionaalse pädevuse järgi. Viimased on loodud mõnda liiki vaidluste lahendamiseks. PS nimetab otsesõnu halduskohtuid kõrvuti maa- ja linnakohtutega²⁵². Halduskohus on erikohtu liik, mis lahendab avalik-õiguslikest suhetest, valdavalt haldussuhetest, tekkinud vaidlusi ja kontrollib haldusorganite tegevuse õiguspärasust. Viimasena nimetatud ülesande lahendamisel lähtub halduskohus üldhuvist, sellest tuleneb ka halduskohtu menetluse teatud eripära. Nimelt domineerib halduskohtu menetluses uurimisprintsip, st. et kohus ei tarvitse piirduda üksnes nende tõenditega, mida esitavad protsessiosalised, vaid ta võib teha neile ettepaneku esitada täiendavaid tõendeid või koguda neid ise omal algatusel. Seevastu tsiviilprotsessis kehtib üldreeglina dispositiivsuse printsip, mille järgi oma õiguste kaitsmise eest kohtus peab hoolitsema eelkõige asjast huvitatud isik ise (*vigi lantibus jura scripta sunt*).²⁵³ Halduskohtumenetluse põhifunktsiooniks on realiseerida PS § 15 lõige 1 esimeses lauses sätestatud kohtuliku kaitse garantii, s.t tagada füüsilistele ja eraõiguslikele juriidilistele isikutele kohtulik kaitse avaliku võimu kandjate aktide vastu.²⁵⁴

Üldjuhul on halduskohtus kaebajaks isik ning teiseks pooleks riik. Riigil on võrreldes inimesega kasutada tohutu ressurs. Ühtlasi on riigil jõumonoopol, mis väljendub selles, et täidesaatvale riigivõimule on antud seadustega nii pädevus kui ka volitus piirata isiku põhiõigusi ja -vabadusi, st tegeleda riivehaldusega. Tsiviilkohtus on menetlusosalisteks enamasti eraõiguslikud isikud.²⁵⁵ Kui üldkohtud on olemas kõikides riikides, siis eraldi kohtuid avalik-õiguslike vaidluste lahendamiseks ei pruugi igas riigis olla. Näiteks puuduvad halduskohtud avalik õiguslike vaidluste lahendamiseks Ühendkuningriigis, Norras ja Taanis. Nendes riikides lahendavad kõiki kohtuasju üldkohtud. Teistes riikides (Saksamaa, Rootsi,

²⁵¹ RKTko 3-2-1-103-02

²⁵² M. Ernits jt. Kommentaarid §-le 32. – Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. 2012, § 148, komm 4.

²⁵³ Merusk.K. Halduskohtu mõiste, organisatsioon ja pädevus haldusvaidluste lahendamisel. Juridica, 1994, nr 2, lk 47.

²⁵⁴ Ernits. M. Organitüli halduskohtus. 1999. Juridica, VII, lk 321.

²⁵⁵ M. Rask. Ülevaade kohtukorralduse, õigusemõistmise ja seaduste ühetaolise kohaldamise kohta. 2009. Lk 5. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.riigikohus.ee/vfs/869/Riigikohtu%20esimehe%20ettek> (03.04.2015).

Soome, Itaalia jt) on halduskohtusüsteem üldkohtutest eraldatud kõikides kohtuastmetes.²⁵⁶ Seega kui kaebuse ese on avalik-õiguslik ja see ei kuulu ühegi kohtu pädevusse, on halduskohtul kinnipüüdev pädevus kaebus lahendada.²⁵⁷

Halduskohtumenetluse seadustiku (HKMS) § 4 lõike 1 kohaselt on halduskohtu pädevuses avalik-õiguslikus suhtes tekkinud vaidluste lahendamine, kui seadus ei näe ette teistsugust menetluskorda. Kohtute pädevuse piiritlemisel on lähtekohaks vaidlusaluse õigussuhte iseloom.²⁵⁸ Samuti eeldab õigussuhte avalik-õiguslikuks klassifitseerimine, et üks selle osapooltest on avaliku võimu kandja. Üldjuhul on selleks riik, sealhulgas Maksu- ja Tolliamet, kohalik omavalitsus või muu avalik-õiguslik juriidiline isik.²⁵⁹ MKS § 133 lg 1 järgi esindab maksuvõlgade sissenõudmisel likvideerimis-, pankroti-, saneerimis-, võlgade ümberkujundamise ja kohtumenetluses riiki Maksu- ja Tolliamet. Seega on maksuvaidlus avalik-õiguslik vaidlus, mille lahendamine on HKMS § 4 lg 1 alusel halduskohtu pädevuses. Ka kehtiva maksukorralduse seaduse § 151 alusel on maksuvaidlust lahendavaks kohtuks halduskohus.²⁶⁰ Samas leidub ka erisusi. Näiteks ei kuulu halduskohtu pädevusse maksuhalduri rahvusvahelise ametiabi osutamise korras tehtud korralduste sundtäitmisele pööramise peatamine MKS § 51⁴ lõikes 9 sätestatud korras ning samuti maksunõude sundtäitmise alane vaidlus, kuna täitemenetlusega seotud vaidluste lahendamine kuulub täitemenetluse seadustiku § 11 kohaselt maakohu pädevusse.²⁶¹

Eeltoodust nähtub, et tavapärasel juhul on maksuvaidluste lahendamisel pädevaks kohtuks eelkõige halduskohus, vaid erandjuhtudel lahendab maksuvaidlusi üldkohus. Kuivõrd maksude kogumine on riigi üks põhifunktsioonidest, on maksuvaidlus juba oma olemuslikult avalik-õiguslik vaidlus ning maksuvaidluse kuulumine halduskohtu pädevusse seega põhjendatud. Siiski ei ole nimetatud põhimõtte, tulenevalt eelpoolviidatud erisustest, absoluutne. Kuivõrd pankrotimenetluse algatamine loob maksunõude käsitlemise jaoks tavapärasest erineva õiguskeskkonna, peab autor vajalikuks järgnevalt analüüsida, millise kohtu pädevusse peaks kuuluma pankrotimenetluses esitatud maksunõude tunnustamise

²⁵⁶ M. Ernits jt. (Viide 252) § 148, komm 4.

²⁵⁷ M. Ernits jt. Kommentaarid §-le 15. – Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. 2012, § , komm 4.

²⁵⁸ RKTko 3-2-1-63-07.p8.

²⁵⁹ Merusk.K ja Pilving.I Halduskohtumenetluse seadustik : kommenteeritud väljaanne. Tallinn Juura, 2013 lk 38-39.

²⁶⁰ RKTko nr 3-2-1-103-02.

²⁶¹ Timmermann. M Esialgne õiguskaitse maksuasjades Kohtupraktika analüüs. Riigikohus. Õigusteabe osakond. 2014, lk 8. Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.riigikohus.ee/vfs/1832/Esialgne%20%F5iguskaitse%20maksuasjades_M.%20Timmermann.pdf (14.04.2015).

vaidluse lahendamine.

3.4.2. Haldus- ja tsiviilkohtu pädevus maksunõude tunnustamise vaidluses

PankrS § 106 lg 4 kohaselt allub nõuete tunnustamise vaidluse läbivaatamine pankrotiasja läbivaatavale kohtule. PankrS § 4 lg 1 järgi kuulub pankrotiasja menetlemine maakohtu pädevusse. Eelnevast peatükist nähtus, et maksuvaidlus kui avalik- õiguslik vaidlus kuulub üldreeglina halduskohtu pädevusse. Samas ei sätesta pankrotiseadus sõnaselgelt maksunõude tunnustamise kohtualluvuse küsimust. Küsimus, kas maksunõude kui avalik-õigusliku nõude tunnustamise vaidluse lahendamine pankrotimenetluses kuulub halduskohtu pädevusse või pankrotiasja menetleva üldkohtu pädevusse, on tõusetunud korduvalt mitmetes Riigikohtu poolt teedrajavas otsuses.

2002 aastal jõudis Riigikohus seisukohale, et pankrotimenetluses on maksuvaidlust pädev lahendama halduskohus, kuivõrd vajalik on vältida võimalust, et samaliigilisi või isegi sama vaidlust lahendavad erineva pädevusega kohtud erinevate menetlusreeglite järgi. Selline olukord võib tekkida, kui üldkohus menetleb hagi maksuvõla tunnustamiseks võlausaldaja vastu, kes nõuete kaitsmise koosolekul sellele vastu vaidles ning halduskohus lahendab sisult sama maksuvaidlust võlgnikust maksukohustustlase kaebuse alusel maksuameti haldusakti peale. Arvestada tuleb ka seda, et erineva pädevusega kohtute moodustamisel ja erinevate menetluspõhimõtete sätestamisel on peetud silmas vajadust tagada õigusvaidluse asjatundlikum ja kiirem lahendamine ning kohtumenetluse vastavus erinevat liiki õigussuhete erisustele.²⁶²

Nimetatud seisukohta kritiseeris professor Paul Varul oma 2004. aastal *Juridicas* ilmunud artiklis, leides, et Riigikohtu poolt seadustatud reegel on tugevas vastuolus nii kehtiva õiguse kui pankrotimenetluse aluspõhimõtetega ning Riigikohtul puudus õiguslik alus kõnealuse reegli loomiseks. Professor Varul'i arvates tekitab toodud reegel olukorra, kus üheaegselt kehtib kaks erinevat korda ühesuguste nõuete rahuldamiseks, mis oluliselt vähendab õigusselgust ning muudab võlausaldajate jaoks oma õiguste kaitsmise keerukaks.²⁶³ Eelkõige oli problemaatiline sätte puudumine pankrotiseaduses, mis kohustanuks võlausaldajat pöörduma halduskohtusse.

²⁶² RKTko 3-2-1-103-02. p.11.

²⁶³ P. Varul. Nõuetest pankrotimenetluses. *Juridica* 2004/2, lk 99–101.

Samas on teaduskirjanduses avaldatud ka teistsuguseid seisukohti. Näiteks ei usu akadeemik ja õigusprofessor D.Baird pankrotikohtuniku otsustusvõimesse ja näeb pankrotimenetlust küllalt suletud menetlusena, kus ei tohi tekkida halduskohtule mittealluvat maksuvaidlust.²⁶⁴

Samuti esineb välisriikide õigusloomes erinevaid lahendusi. Näiteks Ameerika Ühendriikides eksisteerivad nii pankrotikohtud kui maksukohtud.²⁶⁵ Seal kinnitab pankrotikohtu pädevust menetleda võlgniku maksuvõlgnevusega seotud vaidlusi USA pankrotiseaduse § 505, mille järgi võib pankrotikohus määrata kindlaks mis tahes võlgniku maksuõla seaduslikkust.²⁶⁶ Siiski juhul kui maksunõue on vaidlustatud ning lahendatud esimeses kohtuastmes enne pankrotimenetluse algatamist, ei ole maksuvaidluse lahendamine hilisemates kohtuastmetes enam pankrotikohtu pädevuses²⁶⁷

Samas sätestab Saksamaa Liitvabariigi pankrotiseaduse (InsO) § 185, et olukorras, kus pankrotimenetluses esitatav nõue ei ole võimalik läbi vaadata tsiviilkohtumenetluse sätete kohaselt, kuulub nõue arutamisele vastava pädeva kohtu või muu ametiasutuse poolt.²⁶⁸ Seega maksunõuete tunnustamise vaidluste lahendamine ei kuulu pankrotiasja läbivaatava tsiviilkohtu pädevusse.²⁶⁹

Seoses uue pankrotiseaduse jõustumisega 2004. a. muutis Riigikohus oma ülalkäsitletud seisukohta. Kuivõrd uus pankrotiseadus ei eristanud riigi maksunõuet teistest nõuetest, oli Riigikohtu arvates asjakohane säte PankrS § 44 lg 1, mille järgi menetletakse pärast pankroti väljakuulutamist kõiki nõudeid võlgniku vastu ainult pankrotiseaduses sätestatud korras, st ühe ja sama protseduuri järgi ning samade reeglite alusel. Riigikohtu hinnangul oli seadusandja eesmärgiks panna kõik võlausaldajad alates pankroti väljakuulutamisest võimalikult võrdsesse olukorda, sõltumata sellest, millist liiki nõuded neil on või millal nõue muutub sissenõutavaks.²⁷⁰

²⁶⁴ K. Kerstna-Vaks. Järelevalve pankrotimenetluses magistritöö; juhendaja: P. Varul ; Tartu Ülikool, õigusteaduskond, tsiviilõiguse õppetool. Ilmunud 2005, lk 18.

²⁶⁵ G. Newton, R.Liquerman. Bankruptcy and Insolvency Taxation, 3rd Edition. May 2005. 753.

²⁶⁶ S.Oei, Rethinking the Jurisdiction of Bankruptcy Courts over Post-Confirmation Federal Tax Liabilities: Towards a New Jurisprudence of 11 U.S.C. § 505, 19 Akron Tax J. 2004. p 49.

²⁶⁷ S.Brecher. Determining Tax Liability Under Section 505(a) of the Bankruptcy Code. p 1. - <http://www.brecherlawnj.com/brecher4.pdf>. (15.04.2016)

²⁶⁸ Insolvenzordnung (Saksamaa Liitvabariigi maksejõuetuse seadus) Insolvenzordnung vom 5. Oktober 1994 (BGBl. I S. 2866) Arvutivõrgus kättesaadav: https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_inso/englisch_inso.html (02.03.2016).

²⁶⁹ Saksamaa Liidukohtu otsus 23.02.2010 - VII R 48/07 "Claims Presentation and Resolution in Insolvency Proceedings - Germany", INSOL International (2008). p 70. Arvutivõrgus kättesaadav: <https://www.insol.org/pdf/Claims%20Presentation%20and%20Resolution.pdf> (02.03.2016).

²⁷⁰ RKÜKo 3-3-1-39-05.

Rõhutamist väärrib, et eelnimetatud otsuses jäid 9 riigikohtunikku 18-st eriarvamusele. Leiti, et PankrS § 106 lg 4 mõtteks on reguleerida nõuete tunnustamise hagide kohtualluvust, mitte aga kohtute pädevust. PankrS § 106 lg 4 ei reguleeri kohtute pädevust, s.t ei korralda ümber mingi vaidlusasja lahendamiseks pädevaid kohtuid ning PankrS § 106 lg-tes 1 ja 4 kasutatud sõna "nõue" tähendab üksnes tsiviilõigussuhtest tekkinud nõuet, mitte aga näiteks maksunõuet. Kohtunikud olid arvamusel, et haldusakti tühistamiseks puudub üldkohtul pädevus. Kuivõrd 2004. a kehtiv pankrotiseadus reguleerib avalik- õiguslikest suhetest tekkinud nõuete tunnustamise vaidluste lahendamist ebapiisavalt, sobib seaduselünka täitma tsiviilkolleegiumi kogu koosseisu varasem seisukoht.²⁷¹

2015 .a. muutis Riigikohtu üldkogu oma jällegi oma varasemat seisukohta, leides et pankrotimenetluses esitatava maksunõude tunnustamise vaidluse lahendamine on siiski halduskohtu pädevuses. Seisukoha ümberkujundamise esmaseks aluseks oli alates 1.01.2010 kehtima hakanud PankrS § 35 lg 1 p 61 ning § 104 lg 3.²⁷²

PankrS § 35 lg 1 p 61 kohaselt peatub pankroti väljakuulutamiseiga võlgniku vastu suunatud haldusakti vaidlustamise tähtaja arvestamine. PankrS § 104 lg 3 järgi omandab võlgniku poolt avalik-õiguslikule nõudele vastuväite esitamisel haldusakt, millest avalik-õiguslik nõue tuleneb, täitedokumendi tähenduse, kui võlgnik ei esita ühe kuu jooksul alates vastuväite esitamisest kaebust halduskohtusse.

Pankrotiseaduse muutmise algseks eesmärgiks alates 1. jaanuarist 2010 oli kohtutäituri seaduse eelnõu seletuskirja kohaselt soov pankrotimenetluses käsitleda avalik-õiguslikke nõudeid nii nagu ka väljaspool pankrotimenetlust – lugeda haldusaktid, mille vaidlustamise tähtaeg on möödunud, õiguslikus mõttes võrdseks kohtuotsusega, mille vaidlustamine pankrotimenetluses sooviti välistada. Haldusakti, mille vaidlustamise tähtaeg ei olnud pankroti väljakuulutamise ajaks möödunud, vaidlustamise tähtaega kavandati pikendada ning sätestada, et sellist avalik-õigusliku nõude aluseks olevat haldusakti saavad vaidlustada võlgnik, võlausaldaja ja pankrotihaldur halduskohtus. Ühtlasi sooviti määrata kohtualluvus halduskohtute vahel.²⁷³

²⁷¹ Eriarvamus RKÜKo 3-3-1-39-05.

²⁷² RKÜKo 3-2-1-82-14.

²⁷³ RKÜKo 3-2-1-82-14 p 20.

Vaatamata asjaolule, et pankrotiseaduse kõik kavandatud muudatused avalik-õiguslike nõuete tunnustamise ja kaitsmise paremaks reguleerimiseks ei rakendunud, toodi pankrotiseadusesse kohustus võlgnikul pöörduda halduskohtusse, mis näitasid Riigikohtu arvates seadusandja tahet kalduda kõrvale reeglist, allutada kõik pankrotimenetluse vaidlused maakohtule.²⁷⁴

Riigikohus asus seisukohale, et juhul kui vaidlused maksunõuete tunnustamise üle pankrotimenetluses toimuvad maakohtus, võib tekkida olukord, kus samal ajal vaieldakse sama maksunõude üle võlgniku kaebuse alusel PankrS § 104 lg 3 kohaselt halduskohtus ning riigi hagi alusel võlausaldaja vastu maakohtus. Nimetatu võib kaasa tuua vastuolulise praktika ühe ja sama maksunõude osas – halduskohus ja maakohus võivad jõuda sama maksunõude osas erinevale tulemusele. Riigikohtu hinnangul võib vastuoluline praktika kujuneda ka seetõttu, et maksuotsus, mida vaidlustatakse ja menetletakse halduskohtus ja mille kohta tehakse halduskohtu otsus enne pankrotimenetlust, loetakse PankrS § 103 lg-st 4 tulenevalt tunnustatuks kaitsmiseta, samas kui pankrotimenetluses esitatud maksunõuet, mille kohta ei ole tehtud halduskohtu otsust, tuleb menetleda hagi korras maakohtus. Eelnev tekitaks suure tõenäosusega veelgi menetluskulusid ja suurendaks kohtute töökoormust.²⁷⁵

Seega leidis üldkogu, et nii menetlusökonomilistel kaalutlustel kui ka õiguskindlama praktika kujundamise huvides on, et vaidlused maksunõude tunnustamise üle pankrotimenetluses lahendataks halduskohtus, kus lahendatakse maksuvaidlusi igapäevaselt halduskohtumenetluses kehtivate normide ja põhimõtete järgi ning rakendades vastavaid materiaalõiguslikke norme. Riigikohus asus seisukohale, et maksuvaidluse lahendamine halduskohtus tagab eelduslikult õigusvaidluse kiirema lahendamise, kohtumenetluse vastavuse õigussuhte erisustele ja ühtse kohtupraktika väljakujunemise.²⁷⁶

Arvestades Riigikohtu korduvat meelemuutust tuleb jaatada piisavalt sügava õigusliku probleemi olemasolu. Autori arvates peegeldas üldkogu seisukoht selgeid vastuolusid haldusmenetluse ning pankrotimenetluse printsiipide vahel, mida ei olnud võimalik enam õigustada üksnes pankrotimenetluse põhimõtete abil. Siiski peab autor esmalt vajalikuks analüüsida, kas seadusandja tegelik tahe 01.01.2010 seaduse muudatuste vastuvõtmisel, oli suunatud pankrotimenetluses maksunõuete üle peetavate vaidluste allutamisele halduskohtutele. Riigikohus on oma varasemas praktikas leidnud, et seadusandja tahte väljaselgitamise täpsustamisel tuleb kasutada lisaks grammatilisele tõlgendamisele kõiki

²⁷⁴ RKÜKo 3-2-1-82-14 p 21.

²⁷⁵ RKÜKo 3-2-1-82-14 p 21.

²⁷⁶ RKÜKo 3-2-1-82-14 p 21.

klassikalisi tõlgendusviise, nagu teleoloogiline, süstemaatiline, ajalooline kui ka vajadusel muid täiendavaid tõlgendusargumente.²⁷⁷

Grammatilisel ehk keelelisel tõlgendamisel tuleb eelkõige lähtuda sättes kasutatud sõnade tavapärasest tähendusest üldkeeles.²⁷⁸ Analüüsides keeleliselt pankrotiseaduse normide (sh 01.01.2010 jõustunud pankrotiseaduse muudatuste) sisu ja sõnastust, puuduvad autori arvates selged erisused avalik-õiguslike nõuete tunnustamise vaidluste kohtupädevuse osas, võrreldes tsiviilõiguslike nõuetega. Kehtiv PankrS § 106 lg 4 ütleb selgesti, et nõuete tunnustamise vaidluse läbivaatamine allub pankrotiasja läbivaatavale kohtule, toomata välja teistsuguseid lahendusi avalik-õiguslike nõuetega seoses. Seega, kasutades kehtiva pankrotiseaduse tõlgendamisel esmalt grammatilist tõlgendusmeetodit, ei nähtu seadusest ka pärast 01.01.2010 muudatuste jõustumist seadusandja sõnaselge tahe pidada halduskohut pädevaks kohtuks pankrotimenetluses maksunõuete üle peetavate vaidluste lahendamisel. Riigikohus on rõhutanud, et kui norm on oma sõnastuselt selge ja ühemõtteline, siis peab sellisest normist lähtuma ja seda kohaldama, sest selline norm aitab kõige paremini tagada õigusselgust, õiguslike tagajärgede ennustatavust ja õiguskindlust. Normile ei või anda tekstiga vastuolus olevat tõlgendust ja selle tulemusena jätta normi kohaldamata.²⁷⁹

Järgnevalt vaatleb autor vaidlusaluseid norme subjektiiv-teleoloogilise argumendi läbi ehk millised olid ajalooliselt 01.01.2010 jõustunud pankrotiseaduse muudatuste vastuvõtmise menetluses osalenud isikute eesmärgid ja ettekujutused. Ajaloolise tõlgendamise näol on tegemist teleoloogilise ehk tahtetõlgendamisega ning selle ülesanne on selgitada välja ajaloolise seadusandja eesmärgid teatud küsimuse konkreetsel viisil reguleerimiseks ja tema ettekujutus normist selle loomisel.²⁸⁰ Siinkohal on autori hinnangul igati asjakohane analüüsida 01.01.2010 jõustunud Kohtutäituri seaduse (millega muudeti ka pankrotiseaduse eelmainitud sätteid) eelnõu menetlemise dokumentaalseid materjale. Esmases, 06.04.2009 algatatud Kohtutäituri seaduse (462 SE) eelnõu tekstis²⁸¹ esinevad selged viited eelnõu koostajate algsele soovile seadustada halduskohtu pädevus avalik-õigusliku nõude tunnustamise vaidluse läbivaatamiseks pankrotimenetlustes.²⁸²

²⁷⁷ RKHKo 3-3-1-72-03 (p.15).

²⁷⁸ RKÜKo 3-4-1-18-08 (p.17).

²⁷⁹ RKPSJK 3-4-1-15-09, p 17.

²⁸⁰ Narits, R. Õiguse entsüklopeedia. 2002 2. tr. Tallinn: Juura. Lk 155.

²⁸¹ Kohtutäituri seaduse eelnõu 462 SE III.- www.riigikogu.ee (23.04.2016)

²⁸² Kohtutäituri seaduse eelnõu 462 SE I 06.04.2009 esitatud algtekst lk 63 ja 64 - www.riigikogu.ee. (23.04.2016)

Pärast üldmääratud eelnõu esimest lugemist 16.09.2009, arutas Riigikogu õiguskomisjon eelnõud kolmel komisjoni istungil: 13. oktoobril, 16. novembril ja 17. novembril²⁸³ ning töö tulemusena esitati eelnõu kohta 29 muudatusettepanekut. Muudatusettepaneku nr 16 järgi jäeti eelnõu tekstist välja kogu halduskohtu pädevust puudutav osa nõude tunnustamise vaidluse lahendamiseks. Muudatusettepanekus nr 16 sisalduva selgituse järgi tuli vaidlus avalik-õigusliku nõude tunnustamise üle lahendada jätkuvalt maakohtus ning sõltumata vaidlustamistähtaja möödumisest, vaadatakse nõuete kaitsmise koosolekul läbi ka avalik-õiguslik nõue.²⁸⁴ Komisjoni otsus oli konsensuslik kõigi 29 muudatusettepaneku suhtes ning neid ettepanekuid arvestati täielikult²⁸⁵. 09.12.2009 pärast kolmandat lugemist võeti eelnõu, milles sisaldasid kõik õiguskomisjoni poolt arvestatud muudatusettepanekud, seadusena vastu.²⁸⁶

Eelnevatele allikatele tuginedes järeldeb autor, et hoolimata seadusandja algsest kavatsusest allutada pärast eelnõu seadusena vastuvõtmist avalik-õiguslike nõuete tunnustamise vaidlused pankrotimenetluses halduskohtutele, loobuti sellest ideest resoluutselt eelnõu menetlemise käigus. Seega ei toeta autori hinnangul ajalooline tõlgendusargument käsitust, mille kohaselt soovis seadusandja muuta pankrotiseaduses varasemalt sätestatud kohtualluvust avalik-õiguslike nõuete osas. Seadusandja meelemuutus pankrotiseaduse muudatuste menetlemise kestel ning selge tahe jätta kehtima 01.01.2004 jõustunud pankrotiseaduse põhimõtted maksunõuete kohtualluvuse osas, viitab autori hinnangul otseselt seadusandja soovile jätkata avalik-õiguslike nõuete tunnustamise kohtuvaidluste lahendamist maakohtus.

Kasutades pankrotiseaduse tõlgendamisel järgnevalt objektiiv-teleoloogilise tõlgendamise meetodit, tuleb küsida pankrotimenetluse üldiste eesmärkide järele, mida seadusandja on soovinud saavutada.²⁸⁷

Ühelt poolt tuleb autori arvates nõustuda üldkogu käsitlesega, mille järgi võib pankrotimenetluses maksunõude kui avalik-õigusliku nõude tunnustamise vaidluse lahendamine halduskohtus tagada nii mõnelgi juhul vaidluse asjatundlikuma lahendamise tulenevalt halduskohtu kohtunike mõnevõrra kõrgemast spetsialiseerituse astmest ja

²⁸³ XI Riigikogu stenogramm VI istungjärk Kolmapäev, 25. november 2009, kell 14:00. - www.riigikogu.ee (23.04.2016)

²⁸⁴ Kohtutäituri seaduse eelnõu 462 SE II Muudatusettepanekute loetelu KOHTUTÄITURI SEADUSE eelnõule

²⁸⁵ XI Riigikogu stenogramm VI istungjärk Kolmapäev, 25. november 2009, kell 14:00. - www.riigikogu.ee (23.04.2016)

²⁸⁶ XI Riigikogu stenogramm VI istungjärk Kolmapäev 9. detsember 2009, kell 14:00. - www.riigikogu.ee (23.04.2016)

²⁸⁷ Narits, R. Õiguse entsüklopeedia. 2002 2. tr. Tallinn: Juura. Lk 145.

kogemusest maksuasjade lahendamisel. Siiski võib küsida, kas nimetatud argument on piisav allutamaks pankrotimenetluses toimuvat maksuvaidlust halduskohtu pädevusse?

Kuigi Eesti õigusele on omane era- ja avaliku õiguse eristamine,²⁸⁸ ei ole praktikas era- ja avalikku õigust võimalik üksteisest täielikult lahutada. Paljudel juhtudel tuleb ametiasutuse tegevuse suhtes kohaldada üheaegselt nii era- kui ka avaliku õiguse norme. Selline olukord võib kujuneda avalik-õigusliku juriidilise isiku osalemisel eraõiguslikes suhetes, sest ka neis suhetes peab avalik-õiguslik juriidiline isik arvestama põhiõigustega, proportsionaalsuse, võrdse kohtlemise, õiguspärase ootuse ja teiste avaliku õiguse põhimõtete ja normidega.²⁸⁹ Samuti on Riigikohtu haldus- ja tsiviilkolleegiumi vaheline erikogu väljendanud seisukohta, et kohtumenetluse normid ei välista avaliku õiguse normide täiendavat kohaldamist üldkohtu poolt, ega eraõiguse normide täiendavat kohaldamist halduskohtu poolt haldusasja läbivaatamisel.²⁹⁰ Kohtunike kohtunikeksami programmi kohaselt peavad kõik kohtunikukandidaadid (nii tulevased halduskohtu kohtunikud kui ka üldkohtu kohtunikud) tundma põhjalikult nii avaliku õiguse, kriminaalõiguse kui eraõiguse põhimõtteid.²⁹¹ Seega oleks autori arvates igati ootuspärane pidada üldkohtus kohtuasju menetlevat kohtunikku ka pädevaks avaliku õigust puudutavate küsimuste lahendamisel.

Ka protsessinormide erisusi vaadeldes ei ole halduskohtumenetluse ning tsiviilkohtumenetluse erinevused alati sedavõrd printsiipiaalsed. Pole kahtlust, et halduskohtumenetluses on uurimisprintsip valdavam kui tsiviilkohtumenetluses, kuid ka viimati märgitud menetluses on see täiesti nähtaval kohal. Üldtuntud on ka tsiviilkohtumenetluses valdav dispositiivsuse ehk menetlusõiguste käsutamise põhimõte, mida vahel ekslikult vastandatakse halduskohtumenetluse uurivale laadile. Tegelikult on ka halduskohtumenetluses dispositiivsuse põhimõte täiesti olemas, kuigi tsiviilkohtumenetlusega võrreldes võimaldatakse halduskohtus menetlusosalistel oma menetlusõigusi käsutada piiratumas ulatuses. Igal juhul ei toimu halduskohtumenetluski sugugi mitte kohtu eestvõttel ja paremal äranägemisel, sest halduskohus algatab haldusasja üksnes kaebuse või protesti alusel või annab loa haldustoiminguks ja pikendab seda üksnes vastava taotluse või avalduse alusel.²⁹² Lisaks on Riigikohus tulenevalt menetlusökonoomika ja mõistlikkuse põhimõttest leidnud, et puudub vajadus tühistada halduskohtu otsus üksnes põhjusel, et vaidluse sisust

²⁸⁸ RKEKm 20.12.2000 nr 3-3-1-8-01, p 11

²⁸⁹ RKEKm 20.12.2000 nr 3-3-1-8-01, p 14

²⁹⁰ RKEKm 20.12.2000 nr 3-3-1-8-01, p 16

²⁹¹ Kohtunikeksami programm. Kinnitatud kohtunike koolitusnõukogus 06.02.2015. lk 2,3 . Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.riigikohus.ee/vfs/1872/Kohtunikeksami%20programm-060215.pdf> (16.04.2015)

²⁹² Saaremets, V. Halduskohtumenetluse erisustest. Õiguskeel 2010.lk 2-3

lähtuvalt oleks vaidlust pidanud menetlema tsiviilkohtus, olukorras kus pooled ei ole esimese astme kohtu otsuse tegemiseni halduskohtu pädevust vaidlustanud.²⁹³ Seega ei ole kohtupraktikas peetud ulatuslikult vastuoluliseks tsiviilasjade lahendamist halduskohtus, mis peaks ilmingimata tooma kaasa otsuse tühistamise.

Näiteks Angloameerika õigustraditsiooniga nn üldise õiguse (common law) maades haldus- ja tsiviilkohtumenetlust ei eristata, vaid selline vahetegu on omane üksnes Mandri-Euroopa (romaani-germaani) õiguskultuurile. Seda põhjusel, et üldine õigus objektiivset õigust silmas pidades õigusharudeks (era- ja avalik õigus) üldse ei jagune.²⁹⁴

Seega, kuivõrd era- ja avalik-õigus on Eesti õiguskorras omavahel tihedalt läbipõimunud²⁹⁵ ning vajadusel peab ka üldkohtu kohtunik olema piisavalt pädev avaliku õiguse normide kohaldamisel tsiviilasjas, ei ole autori arvates põhjendatud maksunõude tunnustamise vaidluse lahendamine halduskohtus üksnes põhjusel, et halduskohtu kohtunikel on suurem kogemus maksuasjade menetlemisel.

Autor nõustub üldkogu seisukohaga, mille järgi tekib äärmiselt vastuoluline praktika olukorras, kus samal ajal vaieldakse sama maksunõude üle võlgniku kaebuse alusel halduskohtus ning riigi hagi alusel võlausaldaja vastu maakohtus. Autor leiab, et taoline olukord seadusandluses ei ole kindlasti põhjendatud. Samas tuleks vaadelda, kas üldkogu tõlgendus võiks kaasa tuua praktika, mis on veelgi vastuolulisem.

Autori arvates on äärmiselt problemaatiline üldkogu käsitletud lahendis toodud tõlgendus, mille kohaselt peab maksunõudele või selle rahuldamisjärgule vastu vaielnud pankrotihaldur ja võlausaldaja, nõude vaidlustamise korral, pöörduma ise tulenevalt HKMS § 44 lg-st 1 kaebusega halduskohtusse. Üldkogu lahenduse kohaselt loetakse nõue juhul kui nõudele vastu vaielnud võlausaldaja või pankrotihaldur märgitud tähtaja jooksul halduskohtusse ei pöördu, tunnustatuks PankrS § 103 lg 8 alusel.²⁹⁶ Paul Varul on taolist käsitust tugevalt arvustanud juba 2004 aastal leides, et võrdse kohtlemise põhimõttega on vastuolus olukord, kus vastuväite esitanud võlausaldaja ise peab pöörduma vastuväitest tulenevate õiguste teostamiseks kohtusse. Taoline kohustus võib võlausaldajalt võtta huvi vastuväidet üleüldse esitada. Veelgi enam, kui võlausaldaja on küll vastuväite esitanud, ei pea tal olema piisavalt

²⁹³ RKEKm 3-3-4-2-02, p 10

²⁹⁴ R. Narits. Õigusteaduse metodoloogia I. Tallinn: Juura, 1997, lk 11.

²⁹⁵ RKEKm 3-3-1-15-01

²⁹⁶ RKÜKo 3-2-1-82-14 p 21

motivatsiooni, huvi, aega ja raha, et esitada kaebus halduskohtusse. Pankrotimenetluse põhimõtetest tulenevalt peab just see võlausaldaja, kelle nõue jäi kaitsmata näitama aktiivsust ning motivatsiooni. Paul Varul leiab, et seeläbi on võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtet oluliselt rikutud ning samas riik saab maksunõude esitajana, olulise eelise. See tooks suure tõenäosusega kaasa selle, et suur osa maksunõuetest tuleb isegi vastuväidete korral lugeda hiljem kaitstuks, sest vastuväite esitaja tõenäoliselt halduskohtusse kaebust esitama ei hakkaks.²⁹⁷

Autor nõustub siinkohal Paul Varuli seisukohaga. Autori arvates ei saa kuidagi puudutamata jätta PanrkS § 44 lg-s 1 sätestatud üldpõhimõtet, mille kohaselt võivad võlausaldajad pärast pankroti väljakuulutamist esitada oma nõudeid võlgniku vastu ainult pankrotiseaduses sätestatud korras ning need nõuded ka rahuldatakse pankrotiseaduses sätestatud korras. 01.01.2004 jõustunud Pankrotiseaduse eelnõu (1085 SE I) seletuskirja kohaselt oli seadusandja eesmärk koondada kõik pankrotimenetlusega seonduvad erinevad kohtuvaidlused ühte kohtusse, mis oleks efektiivsem ja välistaks omavahel vastuolus olevate kohtuotsuste tegemise.²⁹⁸ Ka Riigikohus on oma varasemas praktikas käsitlenud pankrotimenetluse üldiste eesmärkidena kiire ja efektiivse pankrotimenetluse korraldamist ning pankrotivara võõrandamist mõistliku aja jooksul.²⁹⁹ Seega peaks pankrotimenetluse läbiviimise efektiivsus ja kiirus olema üheks seadusandja poolt taotletud prioriteediks nii 01.01.2004 jõustunud pankrotiseaduse järgi kui ka 01.01.2010 jõustunud pankrotiseaduse muudatuste järgi.

Ühtlasi sätestab MKS § 128 lg 1 kolmas lause, et juhul, kui maksukohustuslase suhtes kuulutatakse välja pankrot, rahuldatakse maksuvõlad pankrotiseaduses sätestatud korras. Ka Riigikohus on kinnitanud, et maksukohustuslase suhtes pankroti väljakuulutamisel, kuuluvad maksuvõlgade sissenõudmisele automaatselt kohaldamisele pankrotiseaduse sätted. Maksukohustuslase suhtes pankroti väljakuulutamisel muutub maksunõue oma olemuselt pankrotimenetluse nõudeks, millele kohaldatakse pankrotimenetluse sätteid sõltumata sellest, kas nõuded on tekkinud eraõiguslikust või avalik-õiguslikust suhtest. Riigikohus on samal ajal rõhutanud, et pankrotimenetluses esitatud nõuete eristamine ja neile pankrotimenetluses erinevate õigusnormide kohaldamine, rikuks oluliselt isikute võrdse kohtlemise printsiipi.³⁰⁰

²⁹⁷ P. Varul. Nõuetest pankrotimenetluses. *Juridica* 2004/2, lk 101.

²⁹⁸ Seletuskiri pankrotiseaduse eelnõule (1085 SE I). (Viide 73).

²⁹⁹ RKTko 3-2-1-39-12 (p.18)

³⁰⁰ RKTko 3-2-1-71-06 (p.10)

Autor leiab seega, et pankrotimenetluse algatamisele järgneb kõikide nõuete, nii avalik-õiguslike ja kehtivast haldusaktist tulenevate nõuete, kui ka tsiviilõiguslike nõuete koondumine kindlaksmääratud menetluslikku vormi. Tegemist on kollektiivsuse põhimõtte rakendamisega, mis allutab kõik nõuded ühtsesse kontrollpunkti. Riigikohtu üldkogu tõlgendus, mis kohustab võlausaldajaid maksunõude vaidlustamise korral ise kaebusega kohtusse pöörduma, ei ole autori arvates kooskõlas võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõttega. Autori hinnangul võiks taoline lähenemine olla õigustatud olukorras, kus maksunõue on käsitatav eesõigusnõudena. Sellisel juhul võiks olla maksunõude erikohtlemine isegi põhjendatud, kuna seadusandja on eristamisalused ette näinud. Kehtivas pankrotiseaduses aga maksunõuet ei eelistata. Autori arvates viib norm, mis kohustab maksunõudele vastuväite esitanud võlausaldajat ise kohtusse pöörduma, maksunõude varjatud eelistamiseni pankrotiseaduses. Muuhulgas on nimetatud probleemile osundatud ka Justiitsministeeriumi poolt koostatud 2016 aasta maksejõuetusõiguse revisjoni lähteülesande projektis, kus on leitud, et sisuliselt loodi lahendiga nr 3-2-1-82-14 avalik-õiguslike nõuete jaoks menetlus, mis ei lähe kuidagi kokku PankrS §-s 106 sätestatud nõuete tunnustamise korraga.³⁰¹

Samas jääb endiselt üles küsimus, kuidas tuleks lahendada olukord, kus ühel ajal toimub vaidlus sama maksunõude üle võlgniku kaebusel halduskohtus ning riigi hagi alusel maakohtus. Iseenesest vaidluse toimumisel sama eseme üle tsiviil- ja halduskohtus, oleks võimalik vastav hilisem tsiviilkohtumenetlus peatada TsMS § 356 lõike 1 kohaselt (juhul, kui tsiviilasja lahendamine sõltub haldusakti kehtivusest ning haldusakti tühistamise üle vaieldakse halduskohtus)³⁰² või hilisem halduskohtumenetlus peatada HKMS § 95 lg 1 alusel, kuni varasemalt alanud mõlema kohtuvaidluse esemeks olev asjaolu on tuvastatud.³⁰³ Näiteks on Riigikohtu erikogu asunud seisukohale, et tsiviilasja lahendavale kohtule on kohustuslik ka halduskohtu otsus osas, milles halduskohus on haldusakti HKMS § 26 lõike 1 punkti 1 alusel tühistanud, ning et sellises olukorras ei saa tsiviilasja lahendav kohus asuda haldusakti kehtetuse kohta teistsugusele seisukohale.³⁰⁴ Samal ajal on Riigikohus leidnud, et haldusasjas tehtud lahend ei ole käsitatav samade poolte vahel samal alusel sama hagi eseme üle peetud vaidluses tehtud kohtulahendina.³⁰⁵ Seetõttu tekitaks taolisel viisil erinevates

³⁰¹ P.Kriibi, S. Liin. (Viide 5) Lk 118.

³⁰² T. Tampuu. Tsiviilasja menetluse peatamine teise menetluse tõttu. – Juridica 2/2010, lk 110. Lisaks RKEKo 3-2-1-100-08, p 21.

³⁰³ Merusk.K ja Pilving.I. Halduskohtumenetluse seadustik : kommenteeritud väljaanne. Tallinn Juura, 2013 lk 360.

³⁰⁴ RKEKo 3-2-1-100-08, p 21

³⁰⁵ RKTKm 3-2-1-136-06 p 9

kohtutes sama eseme üle vaidlemine autori arvates endiselt põhjendamatut segadust.

Seega on autor seisukohal, et põhjendatud oleks PankrS § 104 muutmine selliselt, et võlgniku vastuväite korral, kui maksuhaldur soovib, et tunnustatud nõuete nimekirjal oleks täitedokumendi tähendus, peaks maksuhaldur esitama hagi võlgniku vastu nõude või pandiõiguse tunnustamiseks (nii nagu oli see 2004.a. pankrotiseaduses). Iseenesest ei tähendaks hagi esitamata jätmine maksuotsuse kui täitedokumendi kehtivuse lõppemist. Näiteks on Riigikohus lahendis nr 3-2-1-92-14³⁰⁶ selgelt eristanud täitedokumendi õigusjõudu pankrotimenetluses ning väljaspool pankrotimenetlust, märkides, et nõude tunnustamata jäämine pankrotimenetluses ei kõrvalda täitedokumendi õigusjõudu, nimetatu kehtib üksnes pankrotimenetluse raames.

Tulenevalt eeltoodust vastab autori seisukohast pankrotimenetluse olemusele ja loogikale tõlgendus, mille järgi kuulub pankrotimenetluses haldusaktist tulenev avalik-õiguslik maksunõue kaitsmisele ning nõude tunnustamise üle peetav kohtuvaidlus lahendatakse pankrotiasja menetlevas kohtus. See lahendus aitaks vältida võlausaldajate võrdse kohtlemise ja kollektiivsuse põhimõtte rikkumist. Autori arvates valitseb seadusandja poolt väljendatud tahe, mitte muuta kohtupädevuse põhimõtteid avalik-õiguslike nõuete tunnustamise vaidluse lahendamisel, ka siis kui seda pidada mõneti ebamõistlikuks.³⁰⁷ Autori hinnangul ei ole ajaloolise seadusandja tõlgendus ka otseselt vastuolus üldtunnustatud õiguspõhimõtetega. Olukorras, kus pankrotimenetluses ei ole maksunõuetele seadusandja poolt omistatud eesõigusnõude staatust, modifitseeriks maksunõude läbivaatamine halduskohtus nõudele vastu vaielnud võlausaldaja initsiatiivil haldusprotsessi normide järgi selgelt pankrotimenetluse olemust. Erinevate menetlusseadustike normide, tähtaegade ning (eri) kohtute rakendumine pankrotimenetluse raames võib muuta menetluse laialivalguvaks, ega pruugi tagada pankrotimenetluse efektiivsust ning kiirust, mis on samuti pankrotimenetluse eesmärkideks.³⁰⁸ Kuigi esmapilgul võib tunduda, et maksunõude tunnustamise vaidluse läbivaatamine üldkohtus moonutab omakorda haldusakti teoorias kehtivaid haldusakti vaidlustamise printsiipe, ei saa siiski arvesse võtmata jätta pankrotimenetlusele eriomaseid põhimõtteid ja eesmärke, mille saavutamine nõuab omakorda kollisioonis olevate õiguspõhimõtete taandumist vajalikul määral. Pankrotiseaduses toodu on pankrotimenetluse

³⁰⁶ RKTko 3-2-1-92-14 (p.13)

³⁰⁷ RKHKo 3-3-1-54-02. Riigikohus leidis nimetatud lahendis, et seadusandja tahe ei saa olla suunatud teadlikult ebamõistliku ja ebaõiglase regulatsiooni kehtestamisele.

³⁰⁸ RKTko 3-2-1-39-12 (p. 18) . Nimetatud lahendis on Riigikohus leidnud, et kiire ja efektiivse pankrotimenetluse korraldamine ning pankrotivara võõrandamine mõistliku aja jooksul on samuti pankrotimenetluse eesmärkideks.

algatamise korral enamikel juhtudel erinormiks teistes õigusaktides sätestatu ees. Ühtlasi on autor seisukohal, et kehtiva pankrotiseaduse tekst vajaks edaspidiste vastuolude vältimiseks üheselt mõistetavaid ja selgeid norme, mis sätestaks kohtu pädevuse kriteeriumid pankrotimenetluses avalik-õiguslike nõuete tunnustamise vaidluste lahendamisel, järgides samal ajal pankrotimenetluse põhimõtteid.

3.4.3. Kohtu pädevus välisriigi maksunõude tunnustamise vaidluses

Lisaks pankrotimenetluses tekkivate jaotust puudutavate erimeelsuste kiirele, efektiivsele ja erapooletule lahendamisele, on võlausaldajate erapooletu kohtlemise väljenduseks ka välisriigi võlausaldajate eemaletõrjumise keeld.³⁰⁹ UNCITRAL-i mudelseaduse tõlgendamisjuhendi kohaselt on väga oluline tagada pankrotimenetluses välisriigi võlausaldajatele võrdsed õigused kohalike võlausaldajatega.³¹⁰ Ka Eesti pankrotiseadus ei erista mitte ühelgi viisil välisriigi võlausaldajat, sealhulgas välisriigi maksuhaldurit kohalikust võlausaldajast. Seega kuulub välisriigi maksuhalduri poolt esitatud nõue pankrotimenetluses rahuldamisele võrdsetel alustel teiste võlausaldajatega.

Samas ei luba mitmed riigid jõustada siseriiklikult välisriigi maksuhalduritel pankrotimenetluses esitatud välisriigi trahvi, - maksu ning sotsiaalkindlustusmaksu nõudeid.³¹¹ Ameerika Ühendriikides on sätestatud nn. riigimaksu reegel (ingl.k *revenue rule*), mille kohaselt puudub kohtutel õigus kohustada võlgnikku tasuma välisriigi maksunõuet.³¹²

Nimetatud riigimaksu reegli juured ulatuvad 18.sajandisse, mil Inglise kohtunik Lord Mansfield sedastas: „Mitte ükski riik ei saa võtta maksude kohaldamisel arvesse teise riigi maksuseadusi.“ Nimetatud doktriin võeti üle Ameerika Ühendriikide õigusesse kohtuasjas *British Columbia v. Gilbertson*. Kõnealuses kohtuvaidluses leidis kohus, et naaberriikide maksunõuete sissenõudmine vajab kindlasti välismaise maksunõude analüüsimist ning võimaldab koduriigi kohtutel maksunõue vajadusel tühistada, mis omakorda võib osutuda naaberriigile äärmiselt piinlikuks.³¹³ Teiseks riigimaksu reeglit toetavaks argumendiks on piisava kohtukompetentsi puudumine hindamaks välisriigi maksunõude kooskõla õigusega.

³⁰⁹ T.Saarma.(Viide 15), lk 354.

³¹⁰ UNCITRAL Model Law on Cross-Border Insolvency with Guide to Enactment and Interpretation. 2014. Lk 27. - <http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/insolven/1997-Model-Law-Insol-2013-Guide-Enactment-e.pdf> (3.04.2015).

³¹¹ P.R. Wood. (Viide 51), p 234

³¹² W.J. Kovatch, Recognizing Foreign Tax Judgments: An Argument for the Revocation of the Revenue Rule, 22 HOUS. J. INT'L, p 265.

³¹³ J. Weiss. Tax Claims in Transnational Insolvencies: A 'Revenue Rule' Approach (March 1, 2010). Virginia Tax Review, Vol. 30, No. 1, p. 38

Lisaks eelnevale on riigimaksu reegli toetajad leidnud, et välisriigi maksunõuete rahuldamine vara arvel, mis muul juhul kuuluks kaudselt riigile, läbi kohalike võlausaldajate, võib ohustada riigi valitsust ning suveräniteeti.³¹⁴

Õiguskirjanduses on leitud, et välisriigi maksunõuded ei ole teises riigis sundtäidetavad, välja arvatud juhul kui riikidevahelised konventsioonid sätestavad teisiti. Maksunõuete sundtäitmine saab olla üksnes suverääni võimuteostamise väljund ning taolisel viisi ühe riigi poolt võimu rakendamine teise riigi territooriumil, on vastuolus riikide suveräänsuse ideega. Avalikust õigusest tulenevate õiguste ja kohustuste läbivaatamine ei saa kuuluda teise riigi jurisdiktsiooni.³¹⁵

Vastupidiselt Ameerika Ühendriikides kehtivale õigusele, on Euroopa liit EL Nõukogu 29. mai 2000. a määruse nr 1346/2000.³¹⁶ (Määrus nr 1346/2000) alusel võtnud tarvitusele piiriülese maksejõuetusmenetluse ühised reeglid, mille artikli 39 järgi on võlausaldajal, sealhulgas liikmesriikide maksuhalduril, kelle registrijärgne asukoht on mõnes teises liikmesriigis peale menetluse algatanud liikmesriigi, õigus esitada maksejõuetusmenetluse suhtes kirjalikult vormistatud nõudeid. Samuti sätestab Määruse nr 1346/2000 preambula p.22, et igal võlausaldajal, kellel on ühenduses alaline elu- või asukoht või registrijärgne asukoht, peaks olema õigus esitada oma nõuded kõigis ühenduses pooleliolevates maksejõuetusmenetlustes, mis on seotud võlgniku varadega. See õigus peaks olema ka maksuhalduritel ja sotsiaalkindlustusasutustel.³¹⁷ Kuivõrd Eesti Vabariik on täieõiguslik Euroopa Liidu liige, on välisriigi maksuhalduril Eesti pankrotimenetluses tagatud kõik võimalused menetluses osalemiseks sarnaselt kohaliku maksuvõimuga.

Lisaks määrusele nr 1346/2000 on Eesti õigusesse 01.01.2012 jõustunud seadusemuudatustega³¹⁸ maksukorralduse seadusesse üle võetud 2010. a jõustunud Euroopa Liidu nõukogu direktiiv 2010/24/EL³¹⁹ (Direktiiv 2010/24/EL) vastastikuse abi kohta maksude, maksete ja teiste meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel.³²⁰ MKS § 51⁴ lg 1 järgi osutab sissenõudmistootluse esitanud välisriigi, selle kohaliku omavalitsuse või muu

³¹⁴ Ibid p. 39

³¹⁵ Vedler.P. CROSS-BORDER INSOLVENCY. PROCEEDINGS AND SECURITY. RIGHTS. A comparison of Dutch and German law. A scientific essay in law. Kluwer Legal Publishes.2004, p 167-168.

³¹⁶ Euroopa Liidu Nõukogu 29. mai 2000 määrus (EÜ) nr 1346/2000 maksejõuetusmenetluse kohta. Euroopa Liidu Teataja L 160, 30.6.2000, lk 1-18.

³¹⁷ Ibid.

³¹⁸ Maksukorralduse seaduse ja teiste seaduste muutmise seadus. 23.11.2011. - RT I, 13.12.2011, 1.

³¹⁹ Euroopa Liidu Teataja. L 84/1. Nõukogu direktiiv 2010/24/EL, 16. märts 2010, vastastikuse abi kohta maksude, maksete ja teiste meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel.

³²⁰ RT I 2002, 26, 150; RT I, 31.01.2014, 14

haldusüksuse kogutavate maksude sundtäitmiseks Eestis elavalt või asuvalt või Eestis vara omavalt maksukohustuslaselt, rahvusvahelist ametiabi Maksu- ja Tolliamet. Sama sätte teise lõike kohaselt võib Maksu- ja Tolliamet välisriigi pädevale asutusele esitatavas sissenõudmistootluses taotleda Eestis kogutavate maksude sundtäitmist välisriigis elavalt või asuvalt või välisriigis vara omavalt maksukohustuslaselt. MKS § 51⁴ lg-st 3 tulenevalt võib Maksu- ja Tolliamet rahvusvahelise ametiabi osutamiseks kasutada maksukorralduse seaduse 13. peatükis sätestatud volitusi. Välisriigist pärinevad nõuded saab Maksu- ja Tolliamet sisse nõuda üksnes välisriigi pädeva asutuse esitatud vastava taotluse alusel. Maksu- ja Tolliametil on õigus Eestis elavalt või asuvalt või Eestis vara omavalt maksukohustuslaselt sisse nõuda Euroopa Liitu kuuluvate riikide ning riikide, kellega Eestil kehtib vastavasisuline välisleping, maksud ja maksed, nendega seotud kõrvalkohustused (intressid), mida koguvad eelnimetatud riigid või nende territoriaalsed või halduslikud allüksused, sealhulgas kohalikud omavalitsusüksused ning rahalised karistused, mis on seotud eelnimetatud nõuetega.³²¹

8. detsembri 2011. a lahendis nr 3-2-1-118-11 jõudis Riigikohus seisukohale, et välisriigi maksunõuet sisuliselt Eesti pankrotimenetluse raames vaidlustada ei saa, põhjusel, et nõue esitatakse maksukorralduse seaduse alusel toimuva ametiabi raames ning ametiabi taotluse saanud asutuse asukoha liikmesriigi kohtutel ei ole pädevust kontrollida, kas nõude täitmisele pööramist lubavat juriidilist dokumenti tuleb täita.³²² Ametiabi andva riigi kohus võib üksnes juhul, kui vaidlustatakse täitemeetmeid, kontrollida, kas need meetmed on võetud vastavuses abi andva riigi seaduste ja määrustega. Riigikohus tugines oma põhistustes peaaesjalikult Euroopa Kohtu 14. jaanuari 2010. aasta otsusele kohtuasjas nr C-233/08 (Milan Kyrian vs. Celní úřad Tábor), millega Euroopa kohus tõlgendus Euroopa liidu maksualast ametiabi reguleeriva direktiivi sisu. Nimetatud lahendis selgitas Euroopa Kohus ametiabi andva riigi kohtu kontrollipädevust ametiabi taotluse alusel sundtäitmiseks esitatud täitedokumendi saamisel, märkides, et ametiabi taotluse saanud asutuse asukohaliikmesriigi kohtutel ei ole põhimõtteliselt pädevust kontrollida, kas nõude täitmisele pööramist lubavat juriidilist dokumenti tuleb täita. Selline pädevuse jaotus tuleneb asjaolust, et nõue ja täitedokument põhinevad abi taotleja asutuse asukohaliikmesriigi õigusnormidel, samas kui taotluse saanud asutuse asukohaliikmesriigis tehtavate täitetoimingute osas kohaldab viimati nimetatud asutus EL direktiivi 76/302 artiklite 5 ja 6 kohaselt selles liikmesriigis kehtivaid vastavaid toiminguid reguleerivaid õigusnorme, kuna tal on võimalik kõige paremini otsustada

³²¹ Seletuskiri Maksukorralduse seaduse, kohalike maksude seaduse ning krediidasutuste seaduse muutmise seaduse eelnõu SE 106 juurde.-

http://www.koda.ee/public/106_maksukorralduse_jt_muutmine_seletuskiri_1.doc.

³²² RKTSKo 3-2-1-118-11 (p.10)

siseriikliku meetme õiguspärasuse üle. Vaid juhul kui asjaomase täitedokumendi kohased täitetoimingud kujutavad endast ohtu avalikule korrale viimati nimetatud liikmesriigis, on taotluse saanud asutuse asukohaliikmesriigi organil õigus kontrollida, asjaomase täitedokumendi kohased täitetoiminguid ning keelduda abi andmast täielikult või osaliselt või anda abi teatud tingimustel.³²³

Seega jõudis Riigikohus autori arvates kehtivaid pankrotimenetluse põhimõtteid arvesse võttes täielikult uudsele lähenemisele omistades ametiabi raames edastatud välisriigi maksunõudele pankrotimenetluses vaidlustamatu nõude staatuse.

Kuigi välisriigi maksunõue kuulub nõuete tunnustamise raames kaitsmisele sarnaselt kõikide teiste pankrotimenetluses esitatud ja kaitsmisele pandavate nõuetega, puudub eeltoodud kohtupraktika järgi Eesti kohtul pädevus hinnata välisriigi maksunõude sisu. Autori arvates võib taolisel viisi välisriigi maksunõude käsitus, olukorras kus seadusandja nõudele mistahes eeliseid seadustanud ei ole, rikkuda võlausaldajate võrdse kohtlemise ning kollektiivsuse põhimõtet. Samuti võib eeltoodud käsitus kaasa tuua maksunõude varjatud eelistamise.

Ülalmainitud Riigikohtu seisukohta kritiseerisid oma 2014 aasta Juridica artikliks teravalt Anto Kasak ja Erik Lepikson, väites, et välisriigi maksunõuete erinev kohtlemine pankrotimenetluses võrreldes teiste nõuetega ei ole põhjendatud, ega seaduslik. Artikli autorid leidsid, et kollektiivsuse ja võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtte järgi peavad igal võlausaldajal olema pankrotimenetluses võrdsed võimalused teiste võlausaldajate nõuete vaidlustamiseks ning ainsad erandid on automaatselt tunnustatud nõuded, mis on PankrS § 103 lõikes 4 ammendavalt loetletud. Kuivõrd nimetatud loetelus ei ole välisriigi maksunõudeid, siis on teistel võlausaldajatel õigus välisriigi maksunõudeid täies ulatuses vaidlustada. Artikli autorid jõudsid seisukohale, et Riigikohtu tõlgendatud direktiivis sätestatud reeglid ei kohaldu võlausaldajatele pankrotimenetluses, kuivõrd pankrotimenetluses kehtivad erireeglid, mis tulenevad kollektiivsuse ja võrdse kohtlemise põhimõttest. Samuti olid artikli autorid arvamusel, et Euroopa Liidu Nõukogu määruse 1346/2000 kohaselt kuuluvad kõik nõude tunnustamise vaidlused lahendamisele Eesti Vabariigi seaduste alusel ehk pankrotiseaduses ettenähtud korras. Kuivõrd pankrotiseadus ei anna võlausaldajale alust

³²³ Euroopa kohtu 14 Jaanuari 2010.a. otsus nr C-233/08 Milan Kyrian [2010]

pöörduda MKS-s viidatud ametiabi taotleva riigi pädevate ametivõimude poole nõude vaidlustamiseks, tuleb nõuded kaitsta pankrotiseaduses ette nähtud korras.³²⁴

Eesti kohtu pädevuse küsimust pankrotimenetluses välisriigi maksunõude tunnustamise vaidluses analüüsis ka Tallinna Ringkonnakohus tsiviilasjas nr 2-13-54612³²⁵. Nimetatud tsiviilasjas tehtud otsuse kohaselt tuleb MKS-i ja PankrS-i asjakohaseid sätteid tõlgendada Euroopa Liidu õigusakti kaudu. Kuivõrd PS-i täiendamise seaduse (PSTS) § 2 kohaselt kohaldatakse Euroopa Liitu kuulumisel Eesti Vabariigi põhiseadust, arvestades liitumislepingust tulenevaid õigusi ja kohustusi, on Direktiiv 2010/24/EL siseriikliku õiguse tõlgendamisel igati asjakohane. Ringkonnakohus asus seisukohale, et Eesti kohtul puudub pädevus vaidlustada Soome Vabariigi maksunõude kehtivust.

Seega tugines kohus autori arvates Euroopa Liidu õiguse ülimuslikkuse põhimõttele, hoolimata vastuolust pankrotimenetluse üldpõhimõtetega. Riigikohtu üldkogu on oma 19. aprilli 2005. a otsuses põhiseaduslikkuse järelevalve asjas leidnud, et Euroopa Liidu õigus on küll ülimuslik Eesti õiguse suhtes, kuid see tähendab Euroopa Liidu Kohtu praktikat arvestades, kohaldamise ülimuslikkust. Kohaldamise ülimuslikkus tähendab, et Euroopa Liidu õigusega vastuolus olev siseriiklik õigus tuleb konkreetses vaidluses kohaldamata jätta.³²⁶ Autor jagab kohtute seisukohta osas, mis puudutab Euroopa õiguse kohaldamise ülimuslikkust, ka juhul kui see osutuks vastuolus olevaks Eesti siseriikliku õigusega.³²⁷

Samas on kohtud autori arvates jätnud kohtu pädevuse üle otsustamisel ennatlikult analüüsima Euroopa Liidu Nõukogu määruses nr 1346/2000 sätestatu erinormina kohaldamise võimaluse. Nimelt kohaldatakse määruse nr 1346/2000 artikli 4 punkti 1 järgi maksejõuetusmenetluse ja selle mõjude suhtes selle liikmesriigi seadust, kelle territooriumil menetlus on algatatud. Määruse artikli 4 lõike 2 punkti h kohaselt sätestatakse menetluse algatanud riigi seadustes menetluse algatamise, läbiviimise ja lõpetamise tingimused, muu hulgas nõuete esitamise, kontrollimise ja kinnitamise eeskirjad. Määruse Preambula p.-s 8 on välja toodud määruse eesmärgina piiriülese mõjuga maksejõuetusmenetluste tõhususe ja tulemuslikkuse parandamine, mille jaoks on vajalik ja asjakohane koondada pädevust,

³²⁴ A.Kasak. E.Lepikson. Välisriigi maksunõude tunnustamine Eesti pankrotimenetluses - . Juridica 2014. nr 4, lk 330.

³²⁵ TlnRkKo 17.10.2014, 2-13-54612 (koopia autori valduses).

³²⁶ RKPJKo 3-4-1-1-05.

³²⁷ Euroopa Liidu Kohus on 17.12.1970. a otsuses kohtuasjas C-11/70 Internationale Handelsgesellschaft leidnud, et liikmesriikide kohtud ei saa ignoreerida ühenduse õiguse norme, viidates põhiõigustele või riigi konstitutsioonilistele põhimõtetele, mistõttu ei saaks EL õigust jätta kohaldamata ka põhjendusega, et see on vastuolus Põhiseaduse aluspõhimõtetega.

tunnustamist ja asjaomases valdkonnas kohaldatavaid seadusi käsitlevad sätted ühenduse õigusakti, mis on siduv ja vahetult kohaldatav kõikides liikmesriikides. Ühtlasi sätestab määruse preambula (p.9), et määrust tuleks kohaldada kõigi maksejõuetusmenetluste suhtes olenemata sellest, kas võlgnik on füüsiline või juriidiline isik. Autori arvates võib määruses nr 1346/2000 artikli 4 punkti 1 näol, mille järgi kohaldatakse Euroopa liidu liikmesriigis toimuva maksejõuetuse korral menetluse algatanud riigi seadust, tegemist olla erinormiga Direktiivis 2010/24/EL sätestatu suhtes, mille järgi ei ole asukohaliikmesriigi kohtutel pädevust kontrollida, kas välisriigi maksunõue kuulub täitmisele.

Õiguse üldpõhimõtete kohaselt tuleb üld- ja erinormi konkurentsi korral kohaldada erinormi («lex specialis derogat legi generali»)³²⁸. Seejuures ei ole tähtsust, kas erinorm kehtestati varem või hiljem kui üldnorm, sest ka varasema eriseaduse ja hilisema üldseaduse konkurentsi korral on prioriteet (varasemal) eriseadusel («lex generalis posterior non derogat legi priori speciali»)³²⁹. Nimetatud põhimõtte kohaselt antakse õigustloovate aktide hierarhias samal tasemel paiknevate sätete (näilise) vastuolu lahendamiseks erinormile võrreldes üldnormiga eelis. Säte, mis reguleerib konkreetset küsimust, võib teha erandi üldisest regulatsioonist, mis antud konkreetset küsimust otseselt ei puuduta.³³⁰ Üldnorm on õigusnorm, mis reguleerib kogu õigusvaldkonda või seaduse rakendusala või on kohaldatav suurele hulgale juhtumitele. Erinorm on üldnormist kitsama reguleerimisalaga ning on kohaldatav teatavatele erandjuhtudele. Erinormi kehtestamisega soovitakse luua erand reeglist ehk üldnormist.³³¹

Õiguskirjanduses on leitud, et erinormi printsiipi tuleb rakendada kombinatsioonina koos teiste üldtunnustatud õigusprintsiipidega, sealhulgas ratio legis'e ja mõistlikkuse põhimõttega. Ehk erinormi rakendamine peaks olema kooskõlas teiste õiguse üldpõhimõtetega³³² Autor on seisukohal, et pankrotimenetlust kui õiguslikult täiesti unikaalset ja kitsast valdkonda puudutavad normid peaksid pankrotimenetluses olema alati erinormiks pankrotimenetlust otseselt mittepuudutavate regulatsioonide ees. Näiteks taanduvad võlaõiguslikke õiguskaitsevahendeid sätestavad normid pankroti väljakuulutamisel pankrotiseaduses nõude esitamist reguleerivate sätete ees. Loomulikult võib siinkohal vastuväitena märkida, et ka

³²⁸ RKKKm 3-1-1-75-08.

³²⁹ RKKKm 3-1-1-32-08

³³⁰ T. Annus. Riigiõigus. Tallinn, 2006, lk 76

³³¹ S. Põllumäe. õppeaine "Sissejuhatus õigusesse" HLSC5001 loengukursuse juurde, lk 98. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/16846/9789985671696.pdf>

³³² S. Zorzetto. The Lex Specialis Principle and its Uses in Legal Argumentation: An Analytical Inquire" (2012) Eunomia: N° 3, septiembre 2012 – febrero 2013, p. 80.

direktiivis sätestatu määrab samuti ära ühe väga kitsa reguleerimisala, nimelt kohtu pädevuse välisriigi täitedokumendi sisu vaidlustamiseks.

Siiski leiab autor, et Direktiivis 2010/24/EL sätestatud kohtu pädevus hinnata välisriigi maksunõude kehtivust kohaldub just üldreeglina mistahes muudel juhtudel, sealhulgas maksu- või täitemenetluse raames. Koheselt pärast pankrotimenetluse algatamist peaksid erinormidena kohaldamisele kuuluma maksejõuetust reguleerivad normid, vastasel korral muutuks pankrotimenetluse läbiviimine, kollektiivsuse ning võrdse kohtlemise printsiibi järgimine teostamatuks. Seega toetab määruses nr 1346/2000 sätestatu erinormidena käsitlemist ka eespool märgitud põhimõtte, mille järgi tuleb erinormi ja üldnormi vahel vahetegemise juures vaadelda ka seaduse mõtte (ratio legis) argumenti. Direktiivis 2010/24/EL sätestatud kohtu pädevust puudutavate normide domineerimine ning seeläbi Euroopa Liidu riikide maksejõuetusseadustes kohaldatavate põhimõtete küsitavaks muutmine, ei saanud olla nimetatud direktiivi loojate eesmärk. Seejuures pankrotiseadust kui lex specialist on kinnitatud ka Euroopa Kohtu praktikas kohtuasjas nr C-69/08.³³³ Kõnealuses vaidluses asus Euroopa kohtu kohtujurist seisukohale, et pankrot ei ole mitte ainult arvukate siseriiklike õiguskordade, vaid ka Euroopa õiguse (direktiivi) vastuvõtja ettekujutuse kohaselt ootamatu, pöördeline sündmus, millele tuleb leida sobivad lahendused.³³⁴ Seega asub autor seisukohale, et määruses nr 1346/2000 art artikli 4 punkti 1 näol, mille järgi kohaldatakse Euroopa liidu liikmesriigis toimuva maksejõuetuse korral menetluse algatanud riigi seadust, on tegemist erinormiga Direktiivis 2010/24/EL sätestatu suhtes, mille kohaselt ei ole asukohaliikmesriigi kohtutel pädevust kontrollida, kas välisriigi maksunõue kuulub täitmisele.

Lisaks eelnevale, on autori arvates mõneti problemaatiline ka ülalviidatud kohtuasjast C-233/08 tuleneva tõlgendamine Eesti kohtute poolt. Nimelt märkis Euroopa Kohus, et ametiabi taotluse saanud asutuse asukohaliikmesriigi kohtutel ei ole põhimõtteliselt pädevust kontrollida, kas nõude täitmisele pööramist lubavat juriidilist dokumenti tuleb täita. Samas puuduvad Euroopa kohtu otsuses igasugused viited pankrotimenetlusele. Näiteks on Riigikohus lahendis nr 3-2-1-92-14³³⁵ selgelt eristanud täitedokumendi õigusjõudu pankrotimenetluses ning väljaspool pankrotimenetlust märkides, et nõude tunnustamata jäämine pankrotimenetluses ei kõrvalda täitedokumendi õigusjõudu, vaid kehtib üksnes pankrotimenetluse raames. Seega on Riigikohus autori arvates jaatanud selgelt pankrotimenetluse eripära, mille raames võib sundtäidetavas täitedokumendist tulenev nõue

³³³ Kohtujuristi ettepanek - Eelotsusetaotlus: Tribunale di Napoli - Itaalia. Kohtuasi C-69/08. P (84)

³³⁴ Ibid p. 86

³³⁵ RKTko määrus nr 3-2-1-92-14 (p.13)

kuuluda rahuldamisele üksnes juhul kui nõue osutub tunnustatuks, samas väljaspool pankrotimenetlust on nõue täielikult sundtäidetav. Kuivõrd pankrotimenetlus ei eemalda täitedokumendi õigusjõudu, ei saagi pankrotiasja menetlev kohus kontrollida, kas dokument kuulub täitmisele väljaspool pankrotimenetlust. Siiski ei välista autori arvates eelviidatud Euroopa kohtu lahend kohtu pädevust kontrollida välisriigi maksunõude sisu pankrotimenetluse raames, kuivõrd Euroopa kohus sedastab üksnes kohtu pädevuse puudumise täitedokumendi täidetavuse kehtivuse kontrollimise üle. Eeltoodust tulenevalt nõustub autor Anto Kasak^u ja Erik Lepiksonⁱ seisukohtadega, leides, et mitte lubada Eesti kohtul hinnata välisriigi maksunõuet sisuliselt pankrotimenetluse raames, on tugevas vastuolus võlausaldajate võrdse kohtlemise ja kollektiivsuse põhimõttega. Samuti esineb autori arvates maksunõude sisuliselt hindamata jätmise korral vastuolu ka määruse nr 1346/2000 art 4 punktiga 1, mille järgi kohaldatakse Euroopa liidu liikmesriigis toimuva maksejõuetuse korral menetluse algatanud riigi seadust.

Lisaks, tulenevalt rahvusvahelise eraõiguse seaduse³³⁶ (REÕS) § 4 lõikest 3 on kohtul õigus pöörduda välisriigi õiguse väljaselgitamisel abi saamiseks Eesti Vabariigi Justiitsministeeriumi või Välisministeeriumi poole, samuti kasutada eksperte. Seega on ka Eesti kohtul välisriigi õiguse väljaselgitamiseks olemas vajalikud õiguslikud meetmed, mistõttu on pankrotimenetluse printsiipide rikkumine autori arvates veelgi vähem põhjendatud.

Autori arvates võib kohtute seisukoha juures paralleele tuua ülalkäsitletud USA õiguses kehtiva riigimaksu reegluga, mille kohaselt ei ole siseriiklikul kohtul piisavat kompetentsi hindamaks välisriigi maksunõude kooskõla siseriikliku õigusega. Tõepoolest võib välisriigi maksuseaduste tundmine ja kohaldamine kohtute poolt osutada keeruliseks ülesandeks. Samas võib pankrotimenetluse põhiprintsiipide kohaldamata jätmine osutada veelgi raskemat tagajärge põhjustavaks asjaoluks.

³³⁶ Rahvusvahelise eraõiguse seadus. RT I 2002, 35, 217... RT I, 10.03.2016, 18.

KOKKUVÕTE

Käesoleva magistritöö eesmärgiks oli selgitada välja, millised on maksunõuete erisused võrreldes teiste pankrotimenetluses esitatud nõuetega. Samuti analüüsida, millisel viisil on maksunõuete erikohtlemine pankrotimenetluses võimalik ja kas maksunõuete erikohtlemine pankrotimenetluses on õigustatud.

Esmalt jõudis autor järeldusele, et pankrotimenetluses esitatava maksunõude käsitlemisel on tähtsamaiks võtmeküsimuseks maksejõuetuse- ja maksuõiguse printsiipide vahelise tasakaalu leidmine. Nimelt ei ole subordinatsiooniredeli ülemisel astmel asetsevale riiklikule maksuvõimule omane tunnistada enda kõrval võrdväärsete õigustega pankrotivõlausaldajaid, kellega tuleb maksukohuslase pankroti korral asuda hüvesid jagama. Samal ajal tekitab pankrotiloogikas vastuolusid riigi soov omistada pankrotimenetluses esitatavatele maksunõudele erilist kaalu ning allutada õigussubjekte rangelt maksunõuete rahuldamisele. Siiski leidub nii pankroti- kui maksuõiguses ka ühisosa – eesmärk tagada varade õiglane jaotamine nappide ressursside tingimustes.

Analüüsides maksunõude eelistamise põhjendatust pankrotimenetluses asus autor seisukohale, et maksunõude eesõigus nõrgestab eelduslikult tavalistele võlausaldajate lootust nõude rahuldamisele ning süvendab võlausaldajate passiivsust osaleda pankrotimenetluses võlgniku tervendamise eesmärgil. Hoolimata maksude täiendavast laekumisest maksunõude eelistamise tagajärjel, võib võlausaldajate huvipuudus, lootusetus ning soovimatus leida reorganiseerimisvõimalusi, olla lõppkokkuvõttes riigile majanduslikult veelgi kahjulikum. Lisaks võimalikule riigi eelistamisest tekkivale emotsionaalsele ebaõiglustundele, tõstab maksunõude eesõigus tagatiseta laenude väljastamise hindu. Seega asus autor seisukohale, et maksunõude eesõiguse tühistamine parandab majanduslikku tõhusust.

Analüüsides maksunõude eelistamise vastuolu võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõttega, asus autor seisukohale, et pankrotimenetlus peaks püüdlema mitte pelgalt formaalse võrdsuse, vaid just õiglase võrdsuse poole ehk võrdse kohtlemise poole selle materiaalses tähenduses. Mitmetasandiline *pari passu* printsiip, mis ei pea eesõigusnõuete olemasolu võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumiseks, peegeldab pankrotiõiguses valitsevat õiguslikku olukorda autori arvates oluliselt täpsemalt võrreldes traditsioonilise võrdse kohtlemise põhimõttega. Autor jõudis seeläbi seisukohale, et eesõigusnõuete olemasolu iseenesest ei riku võlausaldajate võrdse kohtlemise printsiipi, juhul kui eesõigusnõuete olemasolu on kaalukamate õigushüvede kaitsmise eesmärgil põhistatud. Võrdse kohtlemise põhimõtte

rikkumine toimub siis kui riigi väärtussüsteem põhineb ebaõiglasel alusel ning puuduvad ratsionaalsed kaalutlused teatud nõuete klassi näiteks maksunõuete eelistamiseks. Seega ainuüksi maksunõuete määratlemisega eesõigusnõuetena, ei ole autori arvates veel tegemist võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumisega materiaalses mõttes. Rikkumine toimub juhul kui maksunõuetele eesõiguse andmine on põhistamata.

Autor analüüsis käesolevas töös ka õigusteoorias käsitletud maksunõude eelistamist toetavaid argumente. Autori arvates ei ole maksunõude eelistamine mittevabatahtliku võlausaldaja argumendist tulenevalt põhjendatud, tingituna maksuhaldurile tagatud õiguslike erimeetmete kasutamise võimalusest. Maksuhalduri näol on tegemist pigem kvaasi-mittevabatahtliku võlausaldajaga. Lisaks puuduvad autori arvates piisavad õigusteoreetilised argumendid, mis kinnitaksid selget õigustust kohelda mittevabatahtlikke võlausaldajaid eelistatult.

Samuti ei olnud autori arvates põhjendatud õigusteoorias käsitlemist leidnud argument, mille kohaselt põhjustab maksunõude mitte-eelistamine pankrotimenetluses, maksuhalduri liialt intensiivset isikute põhiõigustesse sekkumist. Autori arvates osutub nimetatud argument kaudseks ning tõendamatuks. Lisaks omab autori arvates maksunõuete sissenõudmise tõhustamine ülekaalukat avalikku huvi, mistõttu ei ole alust arvata, et maksunõude eelistamise korral pankrotimenetluses see huvi väheneks ning vajalikud sundtäitmise meetmed jääksid rakendamata. Tänapäeval võimaldab kiirelt arenev infoühiskond maksukohustuste täitmise tagamist veelgi hõlpsamalt, mistõttu on kaheldav, et sissenõudmismenetluste intensiivistumine oleks ülemäära seotud maksunõude mitte-eelistamisega pankrotimenetluses. Maksulaekumiste tõhustamiseks mõeldud meetmete jõuline rakendamine toimuks sõltumata maksunõude eelistamisest või mitte-eelistamisest.

Autor analüüsis ka maksunõude eelistamise õigustamisel kasutatavat argumenti, mille kohaselt rikub maksunõude mitte-eelistamine ühetaolise maksustamise põhimõtet. Autor jõudis järeldusele, et pankrotimenetluses on maksude ühetaolise kohaldamise põhimõttest kõrvalekalldumine autori arvates õigustatud põhjustel, et võimalikke kõrvalekaldeid esineb õigusteoorias teisigi. Lisaks peavad maksejõuetuse puhul olema pankrotimenetluse põhimõtted igal juhul eelistatud, vastasel korral muutuksid pankrotimenetluse eesmärgid teostamatuteks. Pankrotimenetlus rikub ühetaolise maksustamise põhimõtet juba olemuslikult, kuivõrd võlausaldajate nõuete täielikuks rahuldamiseks vahendid puuduvad. Samuti ei olnud autori arvates piisavalt tuvastatav kahju maksukeskkonnale ja tsiviilikäibe, mida pankrotimenetluse käigus ühetaolise maksustamise põhimõtte rikkumine kaasa toob. Vastukaaluks on maksunõude eelistamisel pankrotimenetluses oluliselt selgemad järeloomid.

Kokkuvõtvalt asus autor seisukohale, et nii maksude ühetaolise kohaldamise põhimõtte rikkumine kui riigi sunnimeetmete intensiivistumine on argumendid, mida eesõiguse lubatavuse analüüsimisel võib arvestada, kuid mis on liiga hüpoteetilised õigusliku otsustuse tegemiseks. Lisaks esineb nimetatud argumentidele mitmeid õigusteoreetilisi vastuväiteid ning negatiivsed mõjud ärikeskkonnale on kaudsed ja tõendamata.

Autor jõudis seeläbi järeldusele, et olukorras, kus 1) maksuameti haldusaparaat on piisavalt tõhus; 2) maksude laekumata jätmisest tulenev kahju avalikele huvidele vaevumärgatav; 3) õigusteoreetilised vastuväited ei kaalu üles pankrotimenetluse põhimõtete rikkumist ning; 4) võimalikud mitte-eelistamisest tulenevad negatiivsed mõjud on vaid hüpoteetilised, on maksunõude mitte-eelistamine pankrotimenetluses igati põhjendatud. Kuivõrd maksuõiguslike printsiipide rikkumist leevendavad pankrotimenetluse välised maksuhalduri erimeetmed, tuleks siiski jälgida, et maksunõude eesõiguse tühistamisega ei kaasneks isikute põhiõigusi ebaproportsionaalne riivav maksumenetlus.

Autor analüüsis töös ka maksunõude võimalikku varjatud eelistamist, olukorras kus maksunõude eesõigus pankrotimenetluses on tühistatud. Autor jõudis magistritöös järeldusele, et maksunõuete mitte-eelistamise põhimõtte sätestamine ei tohiks saada kattevarjuks maksunõuete varjatud eelistamisele. Kui seadusandja on liberaalsest õiguspoliitikast lähtuvalt ühe käega ulatanud õiguse rakendajatele õigusliku mehhanismi võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtte kaitsmiseks, ei ole õigustatud suunata vastukaaluks riiklikku haldusaparaati teise käega sama põhimõtte riivamisele. Autor leidis, et juhul kui teatud nõuded on seadusandja poolt määratletud eesõigusnõuetena, tuleks nõuete eesõigust puudutavad normid kasvõi viitenormidena lisada pankrotiseadustesse. Autori arvates ei taga pankrotiseadustes sätestamata jäänud varjatud eesõigusnormid, mis toovad kaasa nõuete rahuldamise suuremas ulatuses teiste võlausaldajate arvel, õigusselgust ning moonutavad pankrotimenetluse põhimõtteid.

Lisaks analüüsis autor magistritöös kahte võimalikke maksunõude varjatud eelistamise võimalust pankrotimenetluses, olukorras kus maksunõude eesõigus on tühistatud. Esimene analüüs puudutas maksunõude varjatud eelistamist kohtuliku hüpoteegi kaudu. Autor leidis, et seoses kohtuliku hüpoteegi kaudu pandivõlausaldaja staatuse omandamisega kohtulikku kontrolli läbimata, on kohtulikku hüpoteeki põhimõtteliselt võimalik käsitleda varjatud eesõiguse teostamise vahendina. Muuhulgas jõudis autor järeldusele, et tavapärane pandiõigus

ning kohtulik hüpoteek on põhimõtteliselt erinevad instituudid lähtuvalt erinevatest eesmärkidest. Tavapärase hüpoteegi seadmise kui tagatisvõimaluse eesmärgiks on võlausaldaja ennetav kaitse ning majanduse elavdamine. Kohtuliku hüpoteegi seadmine hagi tagamise raames on seevastu õiguskaitsevahend, mille eesmärk on võlausaldajat kaitsta hiljem, pärast nõude sissenõutavaks muutumist. Tulenevalt eesmärkide põhimõttelisest erinevusest ei ole autori arvates kohtuliku hüpoteegi ja tavalise hüpoteegi võrdsustamine põhjendatud.

Samas leidis autor, et seni kuni ka tavalistele võlausaldajatele on tagatud hüpoteetiline võimalus kohtuliku hüpoteegi kaudu omandada eesõigusnõudega võlausaldaja staatus, ei põhjusta maksunõude tagamine kohtuliku hüpoteegiga, üheselt mõistetavat ebavõrdset kohtlemist pankrotimenetluses. Siiski leidis autor, et kohtulik hüpoteek, mis on tagamata nõudega võlausaldajale seatud vahetult enne pankrotimenetluse algatamist, kahjustab selgelt võlausaldajate üldisi huve ning üksnes pankrotihalduri käsutada olev tagasivõitmise instituut ei ole piisav võlausaldajate huvide tasakaalustamiseks.

Teine maksunõude varjatud eelistamise analüüs seondus jõustunud maksuotsuse vaidlustamise lubamatusega pankrotimenetluses, mis seab maksunõude oluliselt paremasse positsiooni. Analüüsi aluseks oli Riigikohtu seisukoht, mille järgi tuleks haldusakti kehtivuse põhimõttest kaitsmiseta tunnustatuks lugeda ka avalik-õiguslik nõue, mille aluseks oleva haldusakti vaidlustamistähtaeg on möödunud. Autori arvates ei ole võrdse kohtlemise põhimõttest tulenevalt jõustunud maksuotsusest tuleneva nõude ning jõustunud kohtulahendist tuleneva nõude võrdsustamine pankrotimenetluses põhjendatud, kuivõrd nõuete alused ei ole võrdsed.

Autor leidis, et üksnes juba kohtuliku kontrolli läbinud ja riiklikesse registritesse kantud pandiõigustest tulenevad nõuded peavad õiguskindluse- ning omandiõiguse põhimõttest tulenevalt olema vaidlustamatud. Jõustunud maksuotsus kui kohtulikku kontrolli mitteläbinud haldusakt ei ole just õiguskindluse seisukohast jõustunud kohtuotsusega võrdväärne. Autori arvates rikub pankroti väljakuulutamise korral võlgniku võlausaldajate kui maksuotsusest vahetult puudutatud isikute kaebeõiguse kärpimine selgelt võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtet. Autori arvates jätab üldkogu tõlgendus liialt tahaplaanile pankrotimenetluse põhimõtted, eelkõige võlausaldajate võrdse kohtlemise ning pankrotiseaduses sätestatud põhimõtte, millest tulenevalt maksunõudeid ei eelistata.

Autori hinnangul peaksid pankroti- ja maksuõigust puudutavas õigusloomes ja kohtupraktika kujundamisel võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtte omama teiste printsiipidega võrreldes vähemalt samasugust kaalu. Kui normide kohaldamise õiguslik ajatelg jääb kaasuses pankrotimenetluse algatamisele vahetult eelnevasse aega, on autori seisukohast pankrotiõiguslike moonutuste vältimiseks, õigustatud pankrotiõiguse põhimõtete veelgi rangem kohaldamine.

Käsitledes maksunõude erikohtlemise võimalusena maksunõude tunnustamise vaidluse kuuluvust halduskohtu pädevusse samal ajal kui muud pankrotimenetluses esitatavad nõuded tuleb selgeks vaielda üldkohtus, jõudus autor järeldusele, et taoline erikohtlemine viib nii maksunõude varjatud eelistamiseni kui ka pankrotimenetluse põhimõtete moonutamiseni. Samuti leidis autor, et selge ebavõrdse kohtlemise toob kaasa maksunõuet vaidlustada sooviva võlausaldaja kohustamine ise kohtusse pöörduma, olukorras kus teiste nõuete puhul peab tunnustamist sooviv võlausaldaja vastuväite esitanud võlausaldaja vastu nõude esitama.

Autor oli seisukohal, et kuivõrd era- ja avalik-õigus on Eesti õiguskorras omavahel tihedalt läbipõimunud ning vajadusel peab ka üldkohtu kohtunik olema piisavalt pädev avaliku õiguse normide kohaldamisel tsiviilasjas, ei ole põhjendatud maksunõude tunnustamise vaidluse lahendamine halduskohtus üksnes põhjusel, et halduskohtu kohtunikel on suurem kogemus maksuasjade menetlemisel. Autor leidis, et pankrotimenetluse algatamisele järgneb kõikide nõuete nii avalik-õiguslike ja kehtivast haldusaktist tulenevate nõuete kui ka tsiviilõiguslike nõuete koondumine kindlaksmääratud menetluslikku vormi. Tegemist on kollektiivsuse põhimõtte rakendamisega, mis allutab kõik nõuded ühtsesse kontrollpunkti. Tõlgendus, mis kohustab võlausaldajaid maksunõude vaidlustamise korral ise kaebusega halduskohtusse pöörduma ei ole autori arvates kooskõlas võlausaldajate võrdse kohtlemise ning kollektiivsuse põhimõttega. Ühtlasi toob taoline tõlgendus kaasa maksunõude varjatud eelistamise. Autori hinnangul võiks taoline lähenemine olla õigustatud üksnes olukorras, kus maksunõue on käsitatav eesõigusnõudena. Sellisel juhul võiks olla maksunõude erikohtlemine isegi põhjendatud, kuna seadusandja on eristamisalused ette näinud. Samas kehtivas pankrotiseaduses aga maksunõuet ei eelistata.

Autor jõudis järeldusele, et pankrotimenetluse olemusele ja loogikale vastav tõlgendus, mille järgi kuulub pankrotimenetluses avalik-õiguslik maksunõue kaitsmisele ning nõude tunnustamise üle peetav kohtuvaidlus lahendatakse pankrotiasja menetlevas kohtus. Olukorras, kus pankrotimenetluses ei ole maksunõuetele seadusandja poolt omistatud

eesõigusnõude staatust, modifitseeriks maksunõude läbivaatamine halduskohtus nõudele vastu vaielnud võlausaldaja initsiatiivil haldusprotsessi normide järgi selgelt pankrotimenetluse olemust. Erinevate menetlusseadustike normide, tähtaegade ning (eri) kohtute rakendumine pankrotimenetluse raames võib muuta menetluse laialivalguvaks, ega pruugi tagada pankrotimenetluse efektiivsust ning kiirust, mis on samuti pankrotimenetluse eesmärkideks. Kuigi esmapilgul võib tunduda, et maksunõude tunnustamise vaidluse läbivaatamine üldkohtus moonutab omakorda haldusakti teoorias kehtivaid haldusakti vaidlustamise printsiipe, ei saa siiski arvesse võtmata jätta pankrotimenetlusele eriomaseid põhimõtteid ja eesmärke, mille saavutamine nõuab omakorda kollisioonis olevate õiguspõhimõtete taandumist vajalikul määral. Pankrotiseaduses toodu on pankrotimenetluse algatamise korral enamikel juhtudel erinormiks teistes õigusaktides sätestatu ees.

Ühtlasi jõudis autor seisukohale, et kehtiva pankrotiseaduse tekst vajaks edaspidiste vastuolude vältimiseks üheselt mõistetavaid ja selgeid norme, mis sätestaks avalik-õiguslike nõuete kohtualluvuse pankrotimenetluses toimuvate nõuete tunnustamise vaidluste lahendamisel, järgides samal ajal pankrotimenetluse põhimõtteid.

Täiendavalt analüüsis autor tõlgendust, mille kohaselt puudub Eesti kohtutel Euroopa liidu liikmesriigi poolt Eesti pankrotimenetlusse esitatud maksunõuet nõude tunnustamise vaidluses sisuliselt hinnata, kuivõrd asukoha liikmesriigi kohtutel ei ole pädevust kontrollida, kas nõude täitmisele pööramist lubavat juriidilist dokumenti tuleb täita.

Autor leidis, et olukord, kus Eesti kohtul puudub õigus sisuliselt hinnata välisriigi maksunõuet sisuliselt pankrotimenetluse raames on tugevas vastuolus võlausaldajate võrdse kohtlemise ja kollektiivsuse põhimõttega. Samuti tekib taolise tõlgendusega vastuolu EN määruse nr 1346/2000 artikli 4 punktiga 1, mille järgi kohaldatakse Euroopa liidu liikmesriigis toimuva maksejõuetuse korral menetluse algatanud riigi seadust. Autori arvates võib taolisel viisil välisriigi maksunõude käsitus, olukorras kus seadusandja maksynõudele mistahes eeliseid seadustanud ei ole, kaasa tuua ka maksunõude varjatud eelistamise.

Autori arvates on määruuses nr 1346/2000 artikli 4 punkti 1 näol, tegemist erinormiga Direktiivis 2010/24/EL sätestatu suhtes, mille järgi ei ole asukohaliikmesriigi kohtutel pädevust kontrollida, kas välisriigi maksunõuet kuulub täitmisele.

Samuti leidis autor, et pankrotimenetlust kui õiguslikult täiesti unikaalset ja kitsast valdkonda puudutavad normid peaksid üldjuhul olema alati erinormiks pankrotimenetlust otseselt mittepuudutavate regulatsioonide ees. Autor jõudis seisukohale, et Direktiivis 2010/24/EL sätestatud kohtu pädevus hinnata välisriigi maksunõude kehtivust kohaldub just üldreeglina mistahes muudel juhtudel, sealhulgas maksu- või täitemenetluse raames. Vahetult pärast pankrotimenetluse algatamist peaksid erinormidena kohaldamisele kuuluma maksejõuetust reguleerivad normid, vastasel korral muutuks pankrotimenetluse läbiviimine, kollektiivsuse ning võrdse kohtlemise printsiibi järgimine teostamatuks.

Kokkuvõttes jõudis autor järeldusle, et maksunõude käsitlemine eesõigusnõudena ei ole iseenesest eelduslikult võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumine, tulenevalt mitme tasandilisest pari passu põhimõttest, mis autori arvates peegeldab pankrotimenetluses valitsevat õiguslikku olukorda täpsemalt. Seega, ei leidunud kinnitust autori püstitatud esimene hüpotees, mis väitis, et maksunõude eelistamine iseenesest rikub võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtet. Võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumine toimub, kui maksunõue eelistamine ei ole piisavalt põhjendatud. Küll aga on maksunõude eesõiguse kaotamise korral maksunõude varjatud erikohtlemine pankrotimenetluses vastuolus pankrotimenetluse põhimõtetega. Seega leidis autori püstitatud teine hüpotees kinnitust.

Specifications of tax claims in bankruptcy proceedings

SUMMARY

Recovery of tax claims are generally regulated by principles not inherent to bankruptcy procedure. Pursuant to the principle of legality, the tax authorities are required to identify all of the objects of taxation, and enforce all the tax claims. Tax authorities are not entitled to do it selectively, or with exceptions. A bankruptcy proceeding on the other hand inserts the claimants with traditional remedies on standstill and directs all of them in a single procedural form. Conflict of laws between bankruptcy proceedings and tax policies may occur easily, and finding a balance between them may be difficult task.

At the same time, significant part of bankruptcy debtors are characterized by significant tax defaults. In order to protect the national tax revenue, different legal systems have decided to consider the tax claim as preferential claim in bankruptcy proceedings.

However, such special treatment may be contrary to the principles of bankruptcy law, which is why a number of countries, including Estonia waived the tax authorities' advantage in bankruptcy proceedings. In addition, the conflict of tax and bankruptcy laws may provide the basis for the unjustified special treatment of tax claim, even if the tax claim is not be considered as priority claim.

The aim of this master thesis was to find out which are the main differences of tax claims compared with the other types of claims in bankruptcy proceedings. Also to analyse the possible ways of special treatment of tax claims in the bankruptcy proceedings. As well as to find out, whether the special treatment of tax claims in bankruptcy procedure is justified.

First, the author came to the conclusion that the key issue of handling a tax claim in bankruptcy proceedings is to find balance between principles of insolvency and tax law. Nevertheless, the common objective of both the bankruptcy and tax law is to ensure the fair distribution of scarce resources.

Priority of tax claim over ordinary creditors, presumably weakens the hope for satisfaction of the claims of ordinary creditors, and deepens the passivity to participate in the bankruptcy proceedings for the purpose of reorganize the debtor. Despite the additional revenue collections as a result of the tax claim priority, the creditors' lack of interest and unwillingness

to find possibilities for reorganization, may ultimately prove even more damaging to the states economics. In addition to aforementioned, the tax claim priority may lift the unsecured lending rates. Thus, the author took the view, that eliminating the tax priority may improve the economic efficiency.

Analysing priority of tax claim as contradiction to the principle of equal treatment of creditors, the author took the view that bankruptcy proceedings should not merely pursue the formal equality, but towards equality or equal treatment in the material sense. Multi-layered *pari passu* principle, which does not consider the existence of priority claims as violation of the principle of equal treatment, reflects the bankruptcy law and the legal situation significantly more accurate, than the traditional principle of *pari passu* treatment. The author agrees with the view that the existence of the preference claim itself does not violate the principle of equal treatment of creditors, if the existence of the priority is justified with the reason to protect higher values. Regarding priority of tax claims, violation of the principle of equal treatment occurs when the values of the state system are unjustified. Thus, merely considering tax claims as priority claims definition does not violate the principle of equal treatment of creditors in the material sense. Violation occurs when the tax privilege is granted without justification.

Also, the author does not consider non-voluntary creditors argument to justify the priority of a tax claim. Tax authorities are rather considered as quasi-involuntary creditors. In addition to the author's opinion, there are no sufficient legal arguments, confirming the justification to treat involuntary creditors as preferred creditors.

Author finds that priority of tax claims is not justified by the argument that eliminating the priority puts the tax authorities intensively to infringe the rights of subjects. Nowadays tax authorities would enforce their claims intensively, whether with or without the priority in bankruptcy procedure. Author also concludes that the violation of the taxation principle of uniform application by removing the tax priority is justified on the grounds that there are any deviations of this legal theory.

Therefore author came to the conclusion that eliminating the tax priority is highly justified in situations where 1) the tax administration apparatus is sufficiently effective; 2) the public benefit is barely noticeable; 3) Legal arguments does not outweigh the violation of the

insolvency principles; 4) the possible negative effects arising from eliminating the priority is merely hypothetical.

The author also came to conclusion, that eliminating the priority of tax claims of should not become a cover for hidden tax preference. If certain claims are considered as priority claims, the regulation giving those claims priority should be enacted to insolvency law. If the legislative body has adopted legal mechanism to protect the principle of equal treatment of creditors, it is not justified, that the state harms the same principle with giving hidden priority for tax claims.

The author found that, tax claim secured with judicial mortgage could be regarded as a disguised priority claim. Also author came to conclusion, that ordinary lien and judicial mortgage are fundamentally different legal institutes based on different objectives. Due to the conceptual difference, author suggest, that equalizing the judicial mortgage and traditional mortgage is not justified.

Author also suggests, that judicial mortgage, which is granted to unsecured creditors immediately before the commencement of bankruptcy proceedings, clearly violates to the interests of creditors in general.

Pursuant to Estonian Bankruptcy Act § 103 (4) at a meeting for the defence of claims, claims satisfied by a court or arbitration decision which has entered into force, rights of security accepted by a court or arbitration decision which has entered into force and rights of security entered in the land register, ship register, commercial pledge register or the Estonian Central Register of Securities are deemed to be accepted without defence. According to Estonian Supreme Court's interpretation, enforced tax claim based on administrative act should be also deemed to be accepted without defence. Author finds this interpretation as violation of bankruptcy principles.

The author suggest, that concerning the legislative and judicial practice of bankruptcy and tax law, the principle of equal treatment of creditors should have at least the same weight compared with the other principles. If the application of the provisions of the legal cases falls at time immediately before the bankruptcy proceedings initiation, in order to prevent the distortion of the legitimate principles of bankruptcy law, the bankruptcy principles should be taken into account more strictly.

According to Estonian Bankruptcy Act § 106 (4) Hearing of disputes relating to acceptance of claims is within the jurisdiction of the court hearing the bankruptcy matter. The Estonian Supreme Court found, that according to the principles of administrative act, the disputes relating to acceptance of tax claims should be heard within the jurisdiction of administrative court.

Also, pursuant to Estonian Bankruptcy Act § 106 (3), if a meeting for the defence of claims fails to review the acceptance of a claim or right of security within one month after submission of the request for review, the acceptance of the claim or right of security shall be decided by the court on the basis of an action of the creditor, debtor or trustee. The Estonian Supreme Court concluded that if tax claim was not accepted in a meeting for defence of claims, not the tax creditor, but the creditor, who filed an objection, should file an action to the administrative court.

Author concludes that such special treatment will lead to hidden taxation priority as well as to a distortion of the principles of the bankruptcy proceedings. Author found, that as private and public law in Estonian legal system are closely intertwined, and if necessary, the judge of the county court too should be sufficiently competent applying public law provision in a civil matter, it is not justified, that the disputes regarding tax claims should be heard within the jurisdiction of administrative court, only because, that the judge administrative court judges have greater experience tax proceedings.

The author found that the initiation of the bankruptcy procedure is followed by determination of on one solid procedural form. It is a principle of collective procedure in bankruptcy which makes all the claims into a single control point. The interpretation, which obliges the creditors to file an action to administrative court themselves, is in accordance with the principle of equal treatment of creditors. Moreover, such an interpretation leads also disguised priority of tax claims. The author estimates that this approach could be justified only in a situation where the tax claim constitutes as a priority claim. In this case, the special treatment of tax claim could be even justified.

In a situation where tax claim is not regarded as priority claim, hearing the disputes of recognition of tax claims within the jurisdiction of administrative court, the bankruptcy principles would be sufficiently modified. The procedural laws of different standards,

deadlines and the (special) courts may amend the insolvency procedure unwieldy, and may not ensure the efficiency of the insolvency proceedings.

It also considered, that norms related to the bankruptcy law as legally completely unique regulation, should generally always be considered as *lex specialis*. Author came to the conclusion that the Directive 2010/24 / EU, concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, should not be considered as *lex specialis*, when bankruptcy procedure has been initiated.

Kasutatud allikad

Kasutatud kirjandus

1. Aavik. M. Krillo.K. Riigikohtu praktika tsiviilasjades, mai – august 2014. Aktuaalse praktika ülevaade. Riigikohtu õigusteabe osakond 2015.
2. Aedmaa. A jt. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu, 2004.
3. Alekand. A Proportsionaalsuse printsiip põhiõiguste riive mõõdupuuna täitemenetluses, Doktoritöö, 2009.
4. Anderson. A. Theory and Reality in Insolvency Law: Some Contradictions in Australia' Vol 27 Company and Securities Law Journal, 2009.
5. Anderson. C. Brown.C Morrison.D 'The certainty of tax in insolvency: where does the ATO fit?' (2011).
6. Annus. T. Riigiõigus. Tallinn, Juura. 2006.
7. Armour. J. Should We Redistribute in Insolvency? 2006
8. Armour. J. The Law and Economics Debate About Secured Lending: Lessons for European Lawmaking?. European Company and Financial Law Review, Vol. 5. 2008.
9. Bebhuk. L.M & Fried.J.M "The Uneasy Case for the Priority of Secured Claims in Bankruptcy" (1996) 105:4 Yale LJ.
10. Ben-Ishal. S. Bank Bankruptcy in Canada: A Comparative Perspective 2009 Banking & Finance Law Review (Canada). Volume 25, Number 1, September 2009.
11. Biezenbos. K, A Sea Change in Creditor Priorities, 48 U. Mich. J. L. Reform 595 (2015).
12. Brecher. S. Determining Tax Liability Under Section 505(a) of the Bankruptcy Code. - <http://www.brecherlawnj.com/brecher4.pdf>. (15.04.2016)
13. Buckley. F. H. The Bankruptcy Priority Puzzle, 72 VA. L. REV. 1986.
14. Calnan. R. Proprietary Rights and Insolvency. Oxford 2010.
15. Carruthers. B. Halliday.T Rescuing Business The Making of Corporate Bankruptcy Law in England and the United States (Clarendon Press, Oxford) 1998.
16. Cecil. M. Abandonments in Bankruptcy: Unifying Competing Tax and Bankruptcy Policies, 88 Minn. L. Rev. 2004.

17. Cooley. T. Treatise on the Law of Taxation Including the Law of Local Assessments. Chicago: Callaghan and Company. 2003.
18. Dalhuisen. J. on Transnational Comparative, Commercial, Financial and Trade Law Volume 3: Financial Products, Financial Services and Financial Regulation. Bloomsbury Publishing 2014.
19. Day.B. „Better than nothing. Limiting the priority for taxes in insolvency. To Enhance unsecured creditor recoveries.
<https://www.iiiglobal.org/sites/default/files/barbara%20day%20limiting%20priority.pdf> (12.04.2016).
20. Dworkin. R. What is Equality? Part 1. Equality of Welfare, 1981, Philosophy and Public Affairs.
21. Dürschmidt.D ‘Abolition of Tax Priorities in Germany: A Myth?’, International Corporate Rescue 2005.
22. Ernits. M jt. Kommentaarid §-le 15. – Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. 2012.
23. Ernits. M jt. Põhiõigused kui väärtusotsustused Riigikohtu praktikas. – Riigikohtu lahendid Eesti õiguskorras: tähendus ja kriitika. Riigikohtu teadustööde konkursi kogumik. Tartu 2005.
24. Ernits. M. Organitüli halduskohtus. 1999. Juridica, VII.
25. Finch. V. Corporate Insolvency Law: Perspectives and Principles, Cambridge University, Second Edition, 2009.
26. Fletcher. I. Reports of committees. The Modern Law Review, 44 (1981).
27. Frieze. S.A. Insolvency Law. London Cavendish Publishing Limited, Fourth Edition, 2001.
28. Garrido. J No Two Snowflakes the Same: The Distributional Question in International Bankruptcies., 46 Texas International Law Journal (2011).
29. Ginsberg. R.E. Ginsberg and Martin on Bankruptcy (5th ed. 2008-2011) Wolters Kluwer Law & Business.
30. Goode. R Principles of Corporate Insolvency Law. Student Ed. Publisher: Sweet & Maxwell Ltd. 2011.
31. Goode. R Principles of Corporate Insolvency Law. 4th Edition Published by Sweet & Maxwell 2011.
32. Goode. R. Commercial Law (3rd ed. Butterworths, 2004).
33. Goode. R. Principles of Corporate Insolvency Law (3rd ed, Sweet & Maxwell, London, 2005).

34. Hill. F. Toward a Theory of Bankruptcy Tax: A Statutory Coordination Approach, *The tax lawyer*. Vol. 50, No.1 (1996).
35. Hill. J. *Competing Priority Principles. Restitution and Insolvency* (2000) Mansfield Press, London.
36. Jackson. T.H. *The Logic and Limits of Bankruptcy Law*. Cambridge: Harvard University Press 1986.
37. Jenks. C *The Tax Collector in Bankruptcy Court: The Government's Uneasy Role as Creditor in Bankruptcy*, 71 *Taxes*. 1993.
38. Jenks. C. *The Bankruptcy Abuse Prevention and Consumer Protection Act of 2005: Summary of Tax Provisions*, 79 *Am. Bankr. L. J.* 2005.
39. Kamlah. K *The New German Insolvency Act: Insolvenzordnung 1996*. 70 *AM. BANKR. L.J.*
40. Kasak. A Lepikson.E. Välisriigi maksunõude tunnustamine Eesti pankrotimenetluses - . *Juridica* 2014. nr 4.
41. Keay. E. *Preferential debts in corporate insolvency: a comparative study*. *International Insolvency Review* Volume 10, Issue 3, 2001.
42. Kerstna-Vaks. K. Järelevalve pankrotimenetluses magistritöö; juhendaja: P. Varul ; Tartu Ülikool, õigusteaduskond, tsiviilõiguse õppetool. Ilmunud 2005.
43. Kilpi. J. *The Ethics of Bankruptcy*. London: Routledge, 1998.
44. King. M Moss.J. (1994) "Avoiding Tax Liens on Personal Property in Bankruptcy: A Look at the Interplay Between the Bona Fide Purchaser Provisions of the Tax and Bankruptcy Codes," *California Western Law Review*: Vol. 31: No. 1, Article 3.
45. Klee. K.N. *Barbarians at the Trough: Riposte In Defense of the Warren Carve-Out Proposal*, 82 *CORNELL L. REV.* 1997.
46. Kovatch. W.J. *Recognizing Foreign Tax Judgments: An Argument for the Revocation of the Revenue Rule*, 22 *HOUS. J. INT'L.* 2000.
47. Kõve. V. „Head“ ja „halvad“ võlgnikud ja võlausaldajad. *Juridica* IV/2014.
48. Lehis. L *Finantsõigus. Loengukonspekt*. Tartu, 2003, lk 26.
49. Lehis. L *Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses*. *Juridica* III/1997.
50. Lehis. L *Maksuõigus*. Tallinn. Juura, 2012.
51. Lehis. L. *Maksuõiguse üldpõhimõtted*. *Juridica* 1999/V.
52. Lehis. L. *Riigikontroll uuris, kas Maksu- ja Tolliamet on maksuvõlgade sissenõudmisel tõhus*. *EML ajakiri MaksuMaksja*. 2009 . oktoober (nr 10).-

- <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=978>
(12.04.2015).
53. Levitin. A. Bankrupt Politics and the Politics of Bankruptcy (August 11, 2011). Georgetown Law and Economics Research Paper No. 11-19.
54. Lillemets. K Maksumoraal maksukäitumise kujundajana ja selle peamised isikupõhised mõjutegurid. Riigikogu Toimetised, 2009.
<http://www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=10458&op=archive2> (30.04.2015).
55. Lillemets. K. Maksukorraldus. Võrguteavik. Tallinn : Sisekaitseakadeemia, 2006.
56. Look. H Chan, Goode's Swan Song to Corporate Insolvency Law - A Review of Principles of Corporate Insolvency Law by Professor Sir Roy Goode (November 10, 2005).
57. LoPucki. L.M. 'The Unsecured Creditor's Bargain' (1994) 80 Va L Rev.
58. Lutter. M. LEGAL CAPITAL IN EUROPE, ECFR SPECIAL VOLUME 1. ed., 2006.
59. Lye. L and others. Critical Issues in Environmental Taxation Volume VII: International and Comparative Perspectives. 2009.
60. March. D. Straightforward Guide to Bankruptcy, Insolvency and the Law Straightforward Publishing (2008/11/20).
61. Marinč. M Vlahu.R The economics of bank bankruptcy law. New York. Springer, 2012.
62. Melz. P. General legal report. legal aspects of taxation for non-fiscal purposes. Yearbook for Nordic tax research. 2009.
63. Merusk. K Halduskohtu mõiste, organisatsioon ja pädevus haldusvaidluste lahendamisel. Juridica, 1994, nr 2.
64. Merusk. K, Pilving.I. Halduskohtumenetluse seadustik : kommenteeritud väljaanne. Tallinn Juura, 2013.
65. Mirrlees. J 1971. An Exploration in the Theory of Optimal Income Taxation. Review of Economic Studies, 38 (2).
66. Mokal. J. 'Priority as Pathology: The Pari Passu Myth. 60 (3) (November 2001) Cambridge Law Journal.
67. Mokal. J. The Search for Someone to Save: A Defensive Case for the Priority of Secured CreditOxford J Legal Studies, 22.
68. Morgan. K. Should the Sovereign Be Paid First? A Comparative International Analysis of the Priority for Tax Claims in Bankruptcy, 74 AM. BANKR. L.J.

69. Narits. R. Õiguse entsüklopeedia. 2002 2. tr. Tallinn: Juura.
70. Narits. R. Õigusteaduse metodoloogia I. Tallinn: Juura, 1997.
71. Newton. G, Liquerian. R Bankruptcy and Insolvency Taxation, 3rd Edition. May 2005.
72. Oei. S. Rethinking the Jurisdiction of Bankruptcy Courts over Post-Confirmation Federal Tax Liabilities: Towards a New Jurisprudence of 11 U.S.C. § 505, 19 Akron Tax J. 2004.
73. Oei. S. Taxing Bankrupts. 55 Boston College Law Review, 2014.
74. Orderly & Effective Insolvency Procedures: Key Issues. Legal Department, International Monetary Fund, 1999.
75. Palmits. A. Maksuhalduri nõuded pankrotimenetluses. Maksumaksja. - 2008/10.
76. Perem. J Tagasivõitmine Eesti pankrotiseaduses ja mõned võrdlused Rootsi vastava seadusandlusega. - Juridica, 1995/7.
77. Pilving. I. Haldusakti siduvus. Uurimus kehtiva haldusakti õiguslikust tähendusest rõhuasetusega avalik-õiguslikel lubadel. Dissertationes Iuridicae Universitatis Tartuensis, 18. Tartu, 2006.
78. Plumb. W.T Jr. Federal Liens and Priorities—Agenda for the Next Decade, 77 YALE L.J. 1967.
79. Põllumäe. S. õppeaine "Sissejuhatus õigusesse" HLSC5001 loengukursuse juurde, lk 98. Arvutivõrgus kättesaadav:
<http://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/16846/9789985671696.pdf>
(23.03.2016)
80. Reid. L.R “Transfers by Check”: The 90-Day Rule of Preference Recovery Under Section 547(b) of the Bankruptcy Code, 1987 Duke Law Journal.
81. Rotem. Y Pursuing Preservation of Pre-Bankruptcy Entitlements: Corporate Bankruptcy Law's Self-Executing Mechanisms, 5 Berkeley Bus. L.J. 2008.
82. Saaremets, V. Halduskohtumenetluse erisustest. Õiguskeel 2010.
83. Saarma. T. Nõuete esitamise, kaitsmine ja rahuldamine pankrotimenetluses. Magistritöö. Tartu: Tartu Ülikool,
84. Saarma. T. Pankrotimenetluse põhimõtted. Juridica. - 2008/VI.
85. Sather. S.W. Tax Issues in Bankruptcy, 25 ST. MARY'S L.J. 1994.
86. Silpe. R. Bankruptcy - A Debtor under Reorganization Pursuant to Chapter 11 of the Bankruptcy Code Cannot Designate the Allocation of Its Priority Tax Liabilities, 33 Vill. L. Rev. (1988).

87. Stephanie. B "Technically the King Can Do Wrong in Reorganizing Insolvent Corporations: Evidence from Canada." *International Insolvency Review* 13.2 (2004).
88. Stephanie. B and Lubben.S "Involuntary Creditors and Corporate Bankruptcy." *UBC Law Review* 45.2 (2012).
89. Symes. C Submission to CAMAC on Corporate Social Responsibility and Human Rights (2006). Human Rights Law Resource Centre. Arvutivõrgus kättesaadav:
[http://www.camac.gov.au/camac/camac.nsf/byheadline/pdfsubmissions_2/\\$file/csymes_csr.pdf](http://www.camac.gov.au/camac/camac.nsf/byheadline/pdfsubmissions_2/$file/csymes_csr.pdf) (11.03.2016)
90. Symes. C. Reminiscing the taxation priorities in insolvency. *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*. Vol 1 no 2. 2005.
91. Zeiger. P Käibemaks ja selle rakendamise praktilisi probleeme. Doktoriväitekiri. Tartu 2005.
92. Zorzetto. S. The Lex Specialis Principle and its Uses in Legal Argumentation: An Analytical Inquire" (2012) *Eunomía*: N° 3, septiembre 2012 – febrero 2013.
93. Zulman. R. Tax priorities under national laws. *Newsletter Insolvency, restructuring and creditors rights*. 2006. Vol 16. Nr 2.
94. Tampuu. T. Tsiviilasja menetluse peatamine teise menetluse tõttu. – *Juridica* 2/2010.
95. The Unsolved Problems In Priority For Federal Tax Claims," *Indiana Law Journal*: Vol. 30: Iss. 4, Article 5. 1995.
96. Timmermann. M Esialgne õiguskaitse maksuasjades Kohtupraktika analüüs. Riigikohus. Õigusteabe osakond. 2014, lk 8. Arvutivõrgus kättesaadav:
<http://www.riigikohus.ee/vfs/1832/Esialgne%20F5iguskaitse%20maksuasjad es M.%20Timmermann.pdf> (14.04.2015).
97. Tolmie. F. *Corporate and personal insolvency law*. 2nd Edition. 2003.
98. Tomlins. T.E. *The Law-dictionary: Explaining the Rise, Progress, and Present State, of the British Law : Defining and Interpreting the Terms Or Words of Art : and Also Comprising Copious Information on the Subjects of Trade, and Government*, 3. Köide. R.H. Small, 1836.
99. Warren. E. Making Policy with Imperfect Information: The Article 9 Full Priority Debates, 82 *CORNELL L. REV.* 1997.
100. Varul. P jt Asjaõigusseadus II. Kommenteeritud väljaanne. Juura. Tallinn 2014.
101. Varul. P Maksejõuetusõiguse areng Eestis. – *Juridica* 2013/IV.

102. Varul. P. Nõuetest pankrotimenetluses. Juridica 2004/2.
103. Varul. P. Selgitavaid märkusi pankrotiseadusele. - Juridica, 1994/1.
104. Vedler. P. CROSS-BORDER INSOLVENCY. PROCEEDINGS AND SECURITY. RIGHTS. A comparison of Dutch and German law. A scientific essay in law. Kluwer Legal Publishes.2004.
105. Weiss. J. Tax Claims in Transnational Insolvencies: A 'Revenue Rule' Approach (March 1, 2010). Virginia Tax Review, Vol. 30, No. 1.
106. Williams. J.F. Rethinking Bankruptcy and Tax Policy, 3 Am. Bankr. Inst. L. Rev. 1995.
107. Woo.S. Regulatory. Bankruptcy: How Bank Regulation Causes Fire Sales, 99 Geo. L.J. (2011).
108. Wood. A. The decline of unsecured creditor and shareholder recoveries in large public company bankruptcies". American Bankruptcy Law Journal. 85.4 2011-09-22.
109. Wood. P. R The Law and Practice of International Finance: Principles of International Insolvency (2d ed. 2007).
110. Wood. P.R. Principles of International Insolvency (1st ed., Sweet & Maxwell, London,1995).
111. Wood. P.R. Principles of International Insolvency: second ed Hardcover – 21 June 2007.
112. Wood. Q. Philip R. (2011) "The Bankruptcy Ladder of Priorities and the Inequalities of Life," Hofstra Law Review: Vol. 40: Iss. 1, Article 9.
113. Õunpuu.H. Maksuvõlglaste häbipostist. Maksumaksja. 2005 nr. 1.
114. Yu. R. Commissioner of Taxation and Equal Priorities in Insolvency: A Review Raymond Yu 06/08/2003, p 22 Arvutivõrgus kättesaadav: http://raymondyu.net/pub/papers/Insolvency_TaxCommissioner.pdf (23.02.2016).

Kasutatud normatiivaktid

115. Asjaõigusseadus. 09.06.1993. – RTI 1993, 39, 590; RT I, 30.06.2015, 41.
116. Euroopa Liidu Nõukogu 29. mai 2000 määrus (EÜ) nr 1346/2000 maksejõuetusmenetluse kohta. Euroopa Liidu Teataja L 160, 30.6.2000, lk 1-18.

117. Euroopa Liidu Teataja. L 84/1. Nõukogu direktiiv 2010/24/EL, 16. märts 2010, vastastikuse abi kohta maksude, maksete ja teiste meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel.
118. Halduskohtumenetluse seadustik. 27.01.2011. - RT I, 23.02.2011, 3; RT I, 13.04.2016, 4.
119. Haldusmenetluse seadus. 06.06.2001. - RT I 2001, 58, 354; RT I, 23.02.2011, 8.
120. Maksuasjades vastastikuse haldusabi konventsioon. 01.11.2014 - RT II, 09.04.2014, 2.
121. Maksukorralduse seadus. 20.02.2002. - RT I 2002, 26, 150; RT I, 09.02.2016, 3.
122. Maksukorralduse seaduse ja teiste seaduste muutmise seadus. 23.11.2011. - RT I, 13.12.2011, 1.
123. Pankrotiseadus. 22.01.2003. - RT I 2003, 17, 95; RT I, 30.12.2015, 34.
124. Rahvusvahelise eraõiguse seadus. RT I 2002, 35, 217... RT I, 10.03.2016, 18.
125. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. 27.03.2002. - RT I 2002, 35, 216; RT I, 06.12.2010,
126. Täitemenetluse seadustik. 20.04.2005. - RT I 2005, 27, 198; RT I, 17.12.2015, 81.

Kasutatud kohtupraktika

Eesti

127. RKEKm 3-3-1-15-01.
128. RKEKm 3-3-1-8-01.
129. RKEKm 3-3-4-2-02.
130. RKEKo 3-2-1-100-08.
131. RKHKm 3-3-1-47-01.
132. RKHKO 3-3-1-56-02.
133. RKHKO 3-3-1-28-11.
134. RKHKO 3-3-1-37-13.
135. RKHKO 3-3-1-41-02.
136. RKHKO 3-3-1-44-14.
137. RKHKO 3-3-1-48-10.

- 138. RKHKo 3-3-1-54-02.
- 139. RKHKo 3-3-1-58-09.
- 140. RKHKo 3-3-1-63-07.
- 141. RKHKo 3-3-1-66-05.
- 142. RKHKo 3-3-1-67-09.
- 143. RKHKo 3-3-1-72-03.
- 144. RKHKo 3-3-1-75-09.
- 145. RKHKo 3-3-1-9-02.
- 146. RKKKm 3-1-1-32-08
- 147. RKKKm 3-1-1-75-08.
- 148. RKKKm 3-1-1-92-12.
- 149. RKKKo 3-1-1-73-09.
- 150. RKPSJK 3-4-1-1-05.
- 151. RKPSJK 3-4-1-15-09.
- 152. RKPSJK 3-4-1-2-98.
- 153. RKTKm 3-2-1-121-15.
- 154. RKTKm 3-2-1-133-10.
- 155. RKTKm 3-2-1-136-06.
- 156. RKTKo 3-2-1-10-06.
- 157. RKTKo 3-2-1-103-02.
- 158. RKTKo 3-2-1-118-11
- 159. RKTKo 3-2-1-122-09.
- 160. RKTKo 3-2-1-138-13
- 161. RKTKo 3-2-1-143-10.
- 162. RKTKo 3-2-1-152-13.
- 163. RKTKo 3-2-1-25-06.
- 164. RKTKo 3-2-1-25-11.
- 165. RKTKo 3-2-1-26-06.
- 166. RKTKo 3-2-1-39-12.
- 167. RKTKo 3-2-1-39-12.
- 168. RKTKo 3-2-1-63-07.
- 169. RKTKo 3-2-1-71-06
- 170. RKTKo 3-2-1-71-06.
- 171. RKTKo 3-2-1-92-14
- 172. RKTKo 3-2-1-92-14.

- 173. RKTko 3-3-1-39-05.
- 174. RKÜKo 3-1-2-2-11.
- 175. RKÜKo 3-2-1-82-14
- 176. RKÜKo 3-3-1-15-12.
- 177. RKÜKo 3-3-1-39-05.
- 178. RKÜKo 3-4-1-18-08
- 179. TlnRkKo 17.10.2014, 2-13-54612

Rahvusvaheline

- 180. Ameerika Ühendriikide apellatsioonikohus British Columbia v. Gilbertson, 597 F.2d 1161
- 181. Ameerika Ülemkohtu otsus Elliott v. Bumb, 356 F.2d 749, 754 (9th Cir. 1966).
- 182. EK C-233/08 14.01.2010. (Milan Kyrian vs. Celní úřad Tábor)
- 183. EK C-69/08. 16.07.2009. (Raffaello Visciano v Istituto nazionale della previdenza sociale)
- 184. Saksamaa Liidukohtu otsus 23.02.2010 - VII R 48/07
- 185. Šotimaa kohus. Admiralty v. Blair's Trustee 1916. SC247

Muud allikad

- 186. Australian Law Reform Commission, Report No. 45 General Insolvency Inquiry, Harmer Report Chapter 15. -
<http://www.austlii.edu.au/au/other/lawreform/ALRC/1988/45.html> (24.04.2016).
- 187. Department of Trade and Industry White Paper, Productivity and Enterprise, Insolvency – A SecondChance, Cm 5234, July 2001. -
https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/263523/5234.pdf (30.02.2016)
- 188. HM Revenue and Customs. Consultation Document November 2008. -
<http://old.tax.org.uk/attach.pl/7814/9232/Powers%20debt-man-con-2400.pdf> (19.03.2016).
- 189. INTERNATIONAL INSOLVENCY INSTITUTE Draft 05-22-05 REPORT ON TAX CLAIMS, lk 14, -
<https://www.iiiglobal.org/sites/default/files/barbara%20day.pdf> (31.03.2016).

190. Justiitsminister Paul Varul'i sõnavõtt Eesti Vabariigi pankrotiseaduse muutmise seaduse eelnõu esimene lugemine VIII RIIGIKOGU STENOGRAMM, III ISTUNGJÄRK. Kolmapäev, 12. juuni 1996, kell 14:00. Arvutivõrgus kättesaadav:
<http://www.riigikogu.ee/?op=steno&stcommand=stenogramm&date=834577200&pkpkaupa=1&paevakord=1900003271> (23.03.2015).
191. Kohtunikueksami programm. Kinnitatud kohtunike koitusnõukogus 06.02.2015.. Arvutivõrgus kättesaadav:
<http://www.riigikohus.ee/vfs/1872/Kohtunikueksami%20programm-060215.pdf> (16.04.2015).
192. Kohtutäituri seaduse eelnõu 462 SE I 06.04.2009 esitatud algtekst lk 63 ja 64 - www.riigikogu.ee (23.04.2016).
193. Kohtutäituri seaduse eelnõu 462 SE II Muudatusettepanekute loetelu KOHTUTÄITURI SEADUSE eelnõule. - www.riigikogu.ee (23.04.2016)
194. Kohtutäituri seaduse eelnõu 462 SE III.- www.riigikogu.ee (23.04.2016)
195. Kriibi. P, Liin.S. Maksejõuetuse revisjoni lähteülesande projekt. Justiitsministeerium. 2016, -
http://www.koda.ee/public/Lisa._Maksejõuetusoiguse_revisjoni_lahteülesande_projekt.pdf (23.03.2016).
196. Legislative Guide on Insolvency Law. UNCITRAL. New York, 2005, p 4 -
http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/insolven/05-80722_Ebook.pdf (13.02.2016).
197. M. Rask. Ülevaade kohtukorralduse, õigusemõistmise ja seaduste ühetaolise kohaldamise kohta. 2009. Arvutivõrgus kättesaadav:
<http://www.riigikohus.ee/vfs/869/Riigikohtu%20esimehe%20ettek> (03.04.2015).
198. Maksejõuetuse menetlemise tõhususe uuring. uuringu teostaja: AS PricewaterhouseCoopers Advisors. 2013.-
http://www.just.ee/sites/www.just.ee/files/elfinder/article_files/maksejõuetuse_menetlemise_tohususe_uuring_0.pdf (03.04.2016).
199. Maksu- ja Tolliameti kokkuvõte 2015. Aastast. Pressimaterjalid. 01.02.2016.
http://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/uudised-pressiinfo/pressimaterjalid/faktileht_mta_2015_a_kokkuvote.pdf (20.03.2016).

200. Report on the Crown as Creditor: Priorities and Privileges (Report No LRC 57, Vancouver, October 1982), - http://www.bcli.org/sites/default/files/LRC57-Crown_as_Creditor.pdf
201. Seletuskiri 2015. aasta riigieelarve seadusele. 19.02.2016,. - <http://www.fin.ee/riigieelarve-2016> (23.03.2016).
202. Seletuskiri Maksukorralduse seaduse ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus eelnõu juurde 507 SE
<http://www.riigikogu.ee/download/3ee5dbbd-2f7f-40d0-b9de-c213c681802f>
(21.04.2016).
203. Seletuskiri Maksukorralduse seaduse, kohalike maksude seaduse ning krediitiasutuste seaduse muutmise seaduse eelnõu SE 106 juurde.-
http://www.koda.ee/public/106_maksukorralduse_jt_muutmise_seletuskiri_1.d oc. (13.04.2016).
204. Seletuskiri maksukorralduse seaduse, äriseadustiku ja nendega seonduvate teiste seaduste muutmise seaduse eelnõule 377 SE. – www.riigikogu.ee
(5.04.2016).
205. Seletuskiri pankrotiseaduse eelnõule (1085 SE I). -
<http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/7f777586-e72c-319a-a0e7-3133fa683678/Pankrotiseadus/> (08.04.2016).
206. Seletuskiri tsiviilkohtumenetluse seadustiku ja täitemenetluse seadustiku rakendamise seaduse eelnõule 273 SE I, - www.riigikogu.ee. (11.04.2016).
207. The Commission's Study Paper, Priority Debts in the Distribution of Insolvent Estates: An Advisory Report to the Ministry of Commerce. Wellington, 1999. -
<http://www.nzlii.org/nz/other/nzlc/sp/SP2/SP2.pdf> (5.04.2016).
208. The World Bank. Principles and Guidelines for effective insolvency and creditor rights systems, 2001, - http://www.worldbank.org/ifa/ipg_eng.pdf
(28.03.2016).
209. UNCITRAL Legislative Guide on Secured Transactions, New York.2010, Arvutivõrgus kättesaadav: https://www.uncitral.org/pdf/english/texts/security-lg/e/09-82670_Ebook-Guide_09-04-10English.pdf (21.03.2016).
210. UNCITRAL Model Law on Cross-Border Insolvency with Guide to Enactment and Interpretation. 2014. -
<http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/insolven/1997-Model-Law-Insol-2013-Guide-Enactment-e.pdf> (3.04.2015).

211. Arhipov.V Maksunduse loengumaterjal I osa. 2014, lk 23. Arvutivõrgus kättesaadav:
http://materjalid.tmk.edu.ee/viktor_arhipov/Maksunduse%20loengumaterjal%20I%202014.doc. (21.03.2016).
212. World Bank. Report on the Treatment of the Insolvency of Natural Persons, p 106. -
http://siteresources.worldbank.org/INTGILD/Resources/WBInsolvencyOfNaturalPersonsReport_01_11_13.pdf (30.03.2016).
213. XI Riigikogu stenogramm VI istungjärk Kolmapäev 9. detsember 2009, kell 14:00. - www.riigikogu.ee (23.04.2016).
214. XI Riigikogu stenogramm VI istungjärk Kolmapäev, 25. november 2009, kell 14:00. - www.riigikogu.ee (23.04.2016).
215. XI Riigikogu stenogramm VI istungjärk Kolmapäev, 25. november 2009, kell 14:00. - www.riigikogu.ee (23.04.2016).

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Erki Siht (sünnikuupäev 09.06.1985)

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose,
„Maksunõuete erisused pankrotimenetluses“

mille juhendaja on mag iur, Anto Kasak

1.1. reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2. üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. Olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. Kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tallinnas, 02.05.2016. a